

UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

IVONE FIORIN

**PERCEPÇÕES SOBRE SISTEMAS DE CUSTO APLICADO AO SETOR
PÚBLICO: UMA ANÁLISE NA UNIVERSIDADE FEDERAL DO
ESPÍRITO SANTO**

VITÓRIA

2017

IVONE FIORIN

**PERCEPÇÕES SOBRE SISTEMAS DE CUSTO APLICADO AO SETOR
PÚBLICO: UMA ANÁLISE NA UNIVERSIDADE FEDERAL DO
ESPÍRITO SANTO**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Espírito Santo - UFES, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof.^a Dra. Fernanda Filgueiras Sauerbronn.

**VITÓRIA
2017**

Dados Internacionais de Catalogação-na-publicação (CIP)
(Biblioteca Central da Universidade Federal do Espírito Santo, ES, Brasil)

F521p Fiorin, Ivone, 1989-
Percepções sobre sistemas de custo aplicado ao setor público : uma análise na Universidade Federal do Espírito Santo / Ivone Fiorin. – 2017.
85 f. : il.

Orientador: Fernanda Filgueiras Sauerbronn.
Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) –
Universidade Federal do Espírito Santo, Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas.

1. Controle de custo. 2. Setor público. 3. Percepção. I. Sauerbronn, Fernanda Filgueiras. II. Universidade Federal do Espírito Santo. Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas. III. Título.

CDU: 657

IVONE FIORIN

**“PERCEPÇÕES SOBRE SISTEMAS DE CUSTO APLICADO AO SETOR PÚBLICO:
UMA ANÁLISE NA UNIVERSIDADE FEDERAL
DO ESPÍRITO SANTO”**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Espírito Santo como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Vitória, 03 de fevereiro de 2017.

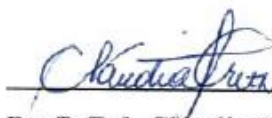
COMISSÃO EXAMINADORA



Prof.ª. Dr.ª. Fernanda Filgueiras Sauerbronn
Universidade Federal do Rio de Janeiro
Orientadora



Prof. Dr. Gabriel Moreira Campos
Universidade Federal do Espírito Santo



Prof.ª. Dr.ª. Cláudia Ferreira da Cruz
Universidade Federal do Rio de Janeiro

Dedico este trabalho aos meus pais, por todo incentivo e dedicação na formação que me deram e às minhas irmãs por serem meus exemplos.

AGRADECIMENTOS

A Deus que, com toda sua benevolência, foi meu sustento e providenciou os meios para que eu pudesse chegar até aqui, apoiada por todas as pessoas que me ajudaram ao longo desta jornada.

Aos meus pais, Alvino Fiorin e Josefa Alaídes Peccoli Fiorin, por toda dedicação, por me incentivarem desde cedo aos estudos, mostrando sua importância e não medindo nenhum esforço para garantir uma educação digna a mim e às minhas irmãs.

À Josiane, Simone e Vanessa, minhas irmãs, ao Renan, meu namorado e aos meus cunhados, que durante essa fase da minha vida demonstraram ainda mais seu apoio, carinho e compreensão, principalmente em minhas ausências, reconhecendo minhas conquistas e incentivando-me nos momentos difíceis que resultaram neste trabalho.

Aos amigos, Anneliza, Thiago Monteiro, Sabrina, Henrique, Jonathan, Fernando, Daniel, Camila, Crislaine, Karla e Thiago Pinto, por todas as vezes que me ouviram, que me falaram palavras de apoio, que me fizeram esquecer os problemas nas horas em que não podia resolvê-los e por me fazerem lembrar quando podia.

À Professora Dra. Fernanda Filgueiras Sauerbronn, por todo aprendizado e conhecimento compartilhado no decorrer deste trabalho e à Prof^a Dra. Cláudia pela disponibilidade em participar das bancas de qualificação e defesa.

Aos professores do Mestrado em Ciências Contábeis da UFES, Dr. Alfredo Sarlo Neto, Dr. Annor da Silva Junior, Dr. Gabriel Moreira Campo, Dr. José Elias Feres de Almeida e Dra. Patricia Bortolon, pelos conhecimentos adquiridos durante as disciplinas e na elaboração inicial deste trabalho. E aos professores Ms. Carlos Roberto Vallim e Ms. Mirian Albert Pires por terem me concedido a oportunidade de aprendizado por meio de monitoria didática I e II.

Aos colegas de mestrado, nas pessoas de Estephanye, Guthirley (*in memoriam*), Karina, Lorena, Pedro e Silvio pelo apoio e incentivo, bem como pelo esforço integrado nos momentos mais difíceis. E agradeço principalmente, ao Vitor, pelo aprendizado compartilhado, direcionamentos no caminho e tempo dedicado às leituras deste trabalho.

Aos colegas de trabalho, pelo incentivo e discussões que tivemos a respeito do tema. Agradeço ainda aos contadores e aos gestores participantes da pesquisa que em muito contribuíram. Enfim, agradeço a todos que direta ou indiretamente me ajudaram, eu não teria conseguido sem vocês!

Concedei-me, Senhor a serenidade necessária
para aceitar as coisas que não posso modificar.
Coragem para modificar aquelas que posso e
sabedoria para conhecer a diferença entre elas.

(Reinhold Niebuhr)

RESUMO

Objetivou-se neste estudo identificar as percepções dos gestores e contadores da UFES sobre a adoção de sistemas de custos aplicados ao setor público. A amostra foi composta por 34 servidores, sendo 12 contadores e 22 gestores. Utilizou-se como instrumento de coleta dos dados a ferramenta questionário na forma de sentenças abertas e fechadas, neste caso, algumas sentenças são de múltipla escolha e as demais construídas estruturalmente, obedecendo ao padrão da Escala de Likert de quatro pontos. Foram construídas duas escalas: de percepção e de importância. Com o intuito de comparar as percepções dos dois grupos, optou-se por realizar neste estudo, o teste estatístico não-paramétrico de Mann-Whitney. Verificou-se ao longo do estudo que contadores e gestores da UFES consideram importante a adoção e utilização de um sistema de gestão de custo nas universidades públicas. Os resultados revelaram ainda que as percepções de ambos os grupos em relação aos conceitos de sistemas de gestão de custo aplicado ao setor público são semelhantes e congruentes com a fundamentação teórica apresentada neste estudo. Identificou-se diferença significativa quanto à importância percebida pelos dois grupos, entretanto, supõem-se que ocorra em razão da formação dos participantes, logo, contadores tendem a considerar muito ou totalmente importante as afirmações propostas em virtude de possuírem formação com maior especificidade na área de custos. Em relação à escala de percepção, as diferenças identificadas ocorrem em razão dos contadores revelarem maior incidência no sentido de concordarem totalmente, enquanto que os gestores expressaram maior tendência em mais concordar que discordar. Os resultados da pesquisa corroboram os achados de Diniz (2004) que conclui que as percepções dos gestores e contadores de sua amostra são congruentes no que se refere aos aspectos abordados quanto aos sistemas de custos, bem como o estudo de Ramos (2013) que conclui que ambos os grupos respondentes de sua pesquisa possuem conhecimento a respeito dos conceitos de custos e, sabem da importância e necessidade de tais informações para as tomadas de decisões. Sugere-se para futuras pesquisas, a investigação aprofundada acerca dos fatores limitadores de efetiva implantação de um sistema de gestão de custo no âmbito das universidades públicas. Sugere-se ainda a investigação de uma metodologia específica a ser implantada neste ambiente.

Palavras-chave: Percepção; Sistema de custo; Setor público.

ABSTRACT

This study aimed identify the perceptions of UFES' managers and accountants, about the adoption of cost's systems applied to the public sector. The sample was composed of 34 federal employees, 12 accountants and 22 managers. It was used as an collecting data instrument the questionnaire in a open and closed questions way, in this case, some of the questions are multiple-choice and the remaining issues constructed structurally obeying the four-point Likert Scale pattern. Two scales were constructed: perception and importance. In order to analyze both groups perceptions, it was decided to perform in this study, the non-parametric Mann-Whitney statistical test. It was verified throughout the research that accountants and managers of the UFES consider important the use of a cost management system in public universities. The results revealed that the perceptions of both groups regarding concepts of cost management systems applied to the public sector are similar and congruent with the theoretical foundation presented in this study. A significant difference was identified regarding the perception about both groups results which it is assumed that happens because of the study degree of each group of participant, this way, the accountants tend to consider very or totally important the statements proposed by virtue of having training with greater Specificity in the area of costs. Considering the perception scale, the identified differences occur because of the accountants reveal greater incidence in the sense of total agreement. While the managers expressed a greater tendency of agreement than disagreement. The results of the research corroborates the findings of Diniz (2004) which concludes that as managers and accountants perceptions of their sample are congruent with regard to those addressed in relation to cost systems, as well as the Ramos (2013) which concludes that both two respondent groups in their research have knowledge about cost concepts also know the importance and needs of such information for decision making. It is suggested for future research, an in-depth investigation on the limiting factors of na effective implantation of a cost management system by public universities. It is suggested also an investigation of a specific methodology to be implanted in this environment.

Keywords: Perception; Cost system; Public sector.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC - Activity Based Costing

AF – Análise Fatorial

CAPES - Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior

CEPE - Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão

CF – Constituição Federal

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CONSUNI - Conselho Universitário

DAOCS - Departamento de Administração dos Órgãos Colegiados Superiores

DGR - Departamento de Gestão de Restaurantes

EAD – Educação a Distância

EBSERH - Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares

HUCAM - Hospital Cassiano Antônio Moraes

IOUFES - Instituto de Odontologia da Universidade Federal do Espírito Santo

IPSAS - International Public Sector Accounting Standards

IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board

ITUFES - Instituto de Tecnologia da Universidade Federal do Espírito Santo

LAI – Lei de Acesso à Informação

LC – Lei Complementar

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MEC – Ministério da Educação

NBC T – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica

NBC T SP - Normas Brasileiras De Contabilidade Técnicas Aplicadas Ao Setor Público

NPD – Núcleo de Processamento de Dados

NPM - New Public Management

NTI - Núcleo de Tecnologia da Informação

OECD - Organisation for Economic Co-operation and Development

PIB – Produto Interno Bruto

PROAD – Pró-Reitoria de Administração

PROGRAD – Pró-Reitoria de Graduação

PROPLAN - Pró-Reitoria de Planejamento e Desenvolvimento Institucional

SEAD - Secretaria de Educação a Distância

SEAVIN - Secretaria de Avaliação Institucional

SIC - Sistema de Informação de Custos do Governo Federal

SICSP – Subsistema de Informação de Custos do Setor Público

SPO - Secretaria de Planejamento e Orçamento

SRI - Secretaria de Relações Internacionais

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

TAE – Técnico-Administrativos em Educação

TCU - Tribunal de Contas da União

UFC – Universidade Federal do Ceará

UFES – Universidade Federal do Espírito Santo

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Organização administrativa da UFES	45
--	----

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: As variáveis-chave para a integração	27
Quadro 2: A obrigatoriedade do uso de informação de custos na legislação brasileira.....	32
Quadro 3: Informações sobre o Organograma Funcional da UFES	46

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: UFES em números	45
Tabela 2: Distribuição do perfil sociodemográfico dos respondentes	51
Tabela 3: Utilização de relatórios gerenciais	53
Tabela 4: Sistema de custo no planejamento orçamentário	56
Tabela 5: Custo como instrumento de gestão	58
Tabela 6: Sistemas de custo na avaliação da gestão	60
Tabela 7: Sistema de custo na tomada de decisão	63
Tabela 8: Limitações na implantação de sistemas de custo	65
Tabela 9: Informação de custo prestada à sociedade	667
Tabela 10: Resultado do teste U de Mann-Whitney	71

SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS.....	10
LISTA DE FIGURAS.....	12
LISTA DE QUADROS.....	13
LISTA DE TABELAS.....	14
1. INTRODUÇÃO	17
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMÁTICA.....	17
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA	20
1.3 JUSTIFICATIVA	20
1.4 ESTRUTURA DA PESQUISA	22
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA E FORMULAÇÃO DAS HIPÓTESES DA PESQUISA	23
2.1 NOVA GESTÃO PÚBLICA	23
2.1.1 Caracterizando a Gestão.....	23
2.1.2 Nova Gestão Pública e Sistemas de Gestão	25
2.1.3 NGP e Transformação da Gestão no Brasil.....	27
2.2 GESTÃO DE CUSTO APLICADA AO SETOR PÚBLICO	29
2.2.1 Aspectos Legais	31
2.2.2 Avanços de sistemas de informação de custos no setor público.....	34
2.2.3 Percepções de Custos no Setor Público.....	35
2.2.4 A [ausência de] cultura de custos nas organizações públicas.....	37
2.3 GESTÃO DE CUSTOS EM UNIVERSIDADES PÚBLICAS	39
2.4 HIPÓTESES DA PESQUISA	41
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	44
3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA	44
3.2 ABRANGÊNCIA DA PESQUISA	44
3.3 COLETA DOS DADOS	47
3.4 TRATAMENTO DOS DADOS	48
4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	50
4.1 CARACTERÍSTICAS DOS RESPONDENTES	50
4.2 ANÁLISE DOS RESULTADOS	52
4.2.1 Informações gerenciais na tomada de decisão	52
4.2.2 Sistemas de custo no planejamento orçamentário.....	55
4.2.3 Percepções de custo como instrumento de gestão	57

4.2.4	Percepções da importância de sistemas de custo na avaliação da gestão	59
4.2.5	Percepções da utilização de um sistema de custo na tomada de decisão	63
4.2.6	Percepções sobre limitações da implantação de um sistema de custo.....	65
4.2.7	Percepções sobre prestação de informação de custo à sociedade	68
4.3	ANÁLISE DAS HIPÓTESES	71
5.	CONCLUSÕES.....	75
	REFERÊNCIAS	78
	ANEXO A – Questionário Aplicado	82

1. INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMÁTICA

O crescente aumento das demandas do setor público fez com que ao longo dos últimos anos a administração pública enfrentasse vários desafios que, cotidianamente a tornam gestora de contínuos esforços de adaptação a novas metodologias. Exige-se, portanto, que os governos ajam com permanente esforço, qualificação e estejam de posse de ferramentas que viabilizem o atendimento das demandas reivindicadas pela sociedade (BIONDO, 2015).

Diversas podem ser as relações existentes no Setor Público no âmbito do Governo brasileiro em suas esferas de poder – Federal, Estadual, Municipal e Distrital –, por meio dos inúmeros contratos vigentes. A fim de empenhar-se cada vez mais para o desenvolvimento do país, os serviços oferecidos pela administração pública devem primar pela qualidade e buscar pela eficiência garantindo a ampliação dos recursos destinados às reais necessidades da população (MIRANDA; ROCHA; RODOPOULOS, 2015).

Dentre os serviços públicos prestados ao cidadão, cabe destacar a educação, prevista pela Constituição Federal (BRASIL, 1988) como um direito social e que apresenta sistemas de ensino em constante processo de transformação cultural, o qual possibilita o importante desempenho das universidades na emergente sociedade do conhecimento (FERREIRA; LEOPOLDI, 2013). Em conformidade a esta ideia, Mancebo, Vale e Martins (2015), afirmam serem indiscutíveis os amplos processos de mudança enfrentados pela educação superior em praticamente todo o mundo, ao longo dos últimos vinte anos, que inclusive suscitaram a expansão do sistema.

Como consequência dos constantes processos de mudança, ocorre a intensificação da busca pela eficácia como produto da gestão de recursos para que haja equilíbrio das demandas e assim não ultrapassem a disponibilidade dos recursos (SÁ, 2015). Nesse sentido, com o intuito de auxiliar a gestão de recursos nas universidades públicas, discute-se a implantação de sistemas de gestão de custo que desempenhem tal tarefa.

A implantação de um sistema de informação de custo como instrumento de apoio à gestão dos recursos no setor público brasileiro já vem sendo introduzida nos planos do governo desde a Lei Federal n.º 4.320, de 17 de março de 1964 (BRASIL, 1964), ainda em vigor, que estabelece as normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e dos balanços de todos os entes da Federação: União, Distrito Federal, Estados e Municípios.

A Lei Complementar nº 101 de 2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (BRASIL, 2000) aponta ainda a necessidade de introduzir na gestão pública um sistema de gestão de custo quando determina em seu artigo 50, § 3º que “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.” Portanto, ao estabelecer a introdução do referido sistema na administração pública, a LRF visa à avaliação do desempenho, entretanto, conforme aponta Ramos (2013), não estabelece parâmetros normativos a respeito da gestão de custos no setor público.

Conhecer os custos dos serviços e dos produtos fornecidos à sociedade é fundamental para o controle, bem como para a eficiência na gestão pública, pois permite que o gestor perceba algumas estratégias de gestão, como atuar na implantação de medidas corretivas, na redefinição de prioridades, na verificação de possível aumento da produtividade e racionalização do uso de recursos (MACHADO, 2002).

Entretanto, os sistemas de informação existentes não produzem a informação necessária para o governo conhecer quais são as atividades que agregam valor ao resultado final das suas ações. Também não se é possível conhecer qual a taxa de consumo de recursos por atividade e qual o custo dos processos de trabalho ou programa. Dessa forma, não é do conhecimento do governo onde há ocorrência de desperdício e onde há ocorrência de eficiência na aplicação dos recursos, uma vez que o modelo de gestão tradicionalmente adotado pelo setor público brasileiro prioriza o controle dos recursos e não os resultados, visando o desempenho e a eficiência (ALONSO, 1999).

Há alguns avanços com relação ao desenvolvimento de sistemas de custo como apoio à tomada de decisão no âmbito do setor público, visto que, conforme aponta Holanda (2011), o Sistema de Informação de Custos (SIC) do Governo Federal apresenta-se como um marco histórico, tanto por sua abrangência, quanto por sua metodologia de construção e implantação. O autor evidencia ainda o conjunto de atores envolvidos na operacionalização deste projeto, tendo ele contado com a atuação de ministérios e entidades governamentais, comunidade acadêmica nacional e internacional, órgãos de controle externo e governos subnacionais, entre outros.

No entanto, é preciso considerar que o sucesso na implantação de um sistema gerencial depende de mudanças na estrutura organizacional e, principalmente, depende das mudanças nas percepções e atitudes dos envolvidos, uma vez que estes representam os valores culturais

da organização (RANGEL, 2016). Holanda (2011) aponta a necessidade de um sistema de informação de custos visto que é relevante haver um conjunto de informações gerenciais à disposição dos administradores do setor público para que possam cumprir as políticas públicas de modo eficiente, eficaz e efetivo. Tal sistema deve ser capaz de auxiliar decisões típicas e ainda permitir comparações entre diferentes organizações, visando estimular o melhor desempenho de seus gestores.

A necessidade e utilidade de um sistema de custo aplicado ao setor público são apontadas também por Souza e Carvalho (2012) ao afirmarem que é necessário que a gestão pública conheça e informe à sociedade os custos inseridos nos seus serviços. Destacam ainda que a mensuração e fixação de medidas de desempenho nos serviços prestados à sociedade são comprometidas em virtude da ausência do referido sistema.

De acordo com Monteiro *et al.* (2010), alguns fatores contribuem para a não apuração de custos por meio da adoção de um sistema no setor público. Dentre eles, pode-se considerar: a falta de uma cultura para a existência de um sistema de custos; a ausência de rotinas de responsabilização e incentivos, causando assim desconforto em muitos gestores pela possibilidade de serem avaliados por seu desempenho e; ainda persiste a prática brasileira de ênfase em controles financeiros em detrimento dos controles de produtividade. Para atingir uma alocação eficiente de recursos é fundamental que se conheça o custo dos serviços públicos e, em contrapartida, seu desconhecimento é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos (ALONSO, 1999).

Ante ao exposto, observando-se a importância da gestão eficaz como apoio ao processo de constantes transformações a que estão sujeitas as universidades públicas brasileiras, torna-se necessário que haja ferramentas de gestão úteis e suficientes para a tomada de decisão no âmbito das instituições públicas de ensino superior. Nesse contexto, considerando a imposição normativa vigente acerca de sistemas de informação de custos, tal como a necessidade e utilidade dessa ferramenta na gestão das universidades, a questão que motiva e norteia o presente estudo é: **Quais as percepções de gestores e contadores da Universidade Federal do Espírito Santo sobre a adoção de sistemas de custo aplicado ao setor público?**

Ao responder a esse questionamento, espera-se contribuir para a preparação do ambiente profissional, no âmbito da universidade, para possível implantação de um sistema de gestão de custos aplicado ao setor público, podendo este ser o primeiro passo na identificação de aspectos que estão imersos na cultura organizacional do órgão. Pretende-se ainda, contribuir

com a ampliação do conhecimento, bem como para auxílio à qualificação dos principais atores envolvidos, possibilitando que esses maximizem a eficácia de sua atuação frente ao processo de discussão relacionado a esta temática na universidade.

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

A presente pesquisa busca atender ao seguinte objetivo geral: **identificar as percepções de gestores e contadores da Universidade Federal do Espírito Santo sobre a adoção de sistemas de custo aplicado ao setor público.**

Para atingir tal objetivo, foram determinados os objetivos específicos a seguir:

- (i) apurar a percepção dos gestores e contadores da UFES sobre a adoção de um sistema de custo na UFES;
- (ii) verificar a percepção dos gestores e contadores da UFES sobre a importância da adoção de um sistema de custos nas Universidades Públicas;
- (iii) confrontar as percepções entre os dois grupos (gestores e contadores) da UFES.

1.3 JUSTIFICATIVA

No princípio, o controle de estoques de mercadorias era a principal função da contabilidade de custos, ocasionando a omissão de sua atuação no contexto das entidades destinadas à prestação de serviços. Dessa forma, perdendo espaço e força, deixou de evoluir ao longo do tempo (MARTINS, 2008). Nesse sentido, levando em consideração que o cerne da atividade pública em relação aos cidadãos é a prestação de serviços, a evolução da gestão de custos nas organizações públicas resultou da complexidade de suas operações simultaneamente com a concorrência do setor de serviços (SOUZA E CARVALHO, 2012).

Martins (2008) elucida que, com a evolução das tecnologias presentes nas organizações, sejam elas públicas ou privadas e, considerando a necessidade cada vez mais latente de observar de perto o destino dos recursos destas, podem-se notar duas importantes funções da contabilidade de custos, as quais são: o auxílio ao controle e; o auxílio às tomadas de decisões. Pode-se observar, segundo Machado (2002), que fatores relacionados à cultura organizacional são apontados como um motivo de resistência para a implantação de sistema de custeio na administração pública. Rangel (2016) corrobora este ponto de vista, pois afirma

que uma das etapas a serem superadas para gerar eficiência no uso dos recursos públicos é a introdução de uma nova cultura no modo como estes são atualmente geridos. Acrescenta que a introdução de uma nova cultura deve ocorrer de forma que os custos dos projetos e atividades desenvolvidos pela administração sejam evidenciados.

Dessa forma, a utilidade da presente pesquisa para organizações públicas, em especial para a instituição objeto desta pesquisa, pode ser verificada cotidianamente nas tomadas de decisões concernentes à gestão dos recursos. A relevância de identificar a percepção dos profissionais da UFES envolvidos neste processo representa um importante passo na compreensão de possíveis rejeições por parte deles. Espera-se contribuir ainda com avanços no que diz respeito à discussão sobre a implantação de sistemas de informação de custos frente à atual repercussão deste assunto no setor público, por isso é importante o desenvolvimento da presente pesquisa na UFES, uma vez que esta tem discutido o assunto e caminhado para executá-lo (UFES, 2015).

Tendo em vista que a UFES, ao contrário de outras IFES, não dispõe ainda de um sistema institucionalizado para apuração de custos (UFES, 2015), a universidade demonstra, por meio da divulgação de seu Relatório de Gestão, atenção também no que diz respeito à importância do sistema para a Instituição. Tal atenção é necessária devido à complexidade e natureza dos produtos e serviços oferecidos pela mesma e, portanto, a universidade atenta-se também ao fato de que o sistema deve ser capaz de atrelar o conjunto de despesas referentes aos seus produtos e serviços (UFES, 2015).

No que corresponde à comunidade acadêmica, a presente pesquisa pretende contribuir a partir de sua relação direta com o atual cenário de transição ao qual a gestão pública brasileira desafia-se, mais especificamente, no contexto da adoção de um sistema de custos que, de fato, proporcione à gestão pública eficiência e eficácia. Nesta perspectiva, este estudo torna-se relevante uma vez que procede a uma análise da preparação e postura dos gestores e dos contadores da Universidade Federal do Espírito Santo frente ao atual estágio de conhecimento a adequação desta quanto à implantação de sistema de custos aplicado ao setor público.

Tendo em vista, portanto, que o tema custos no serviço público é extremamente oportuno e terá importância crescente para a administração pública (ALONSO, 1999) e, considerando ainda que as informações de custos são importantes para uma análise adequada de eficiência e qualidade do gasto (BORGES; MARIO; CARNEIRO, 2013), é relevante e justificado

conhecer a percepção dos profissionais selecionados para esta pesquisa face ao processo de transição e a perspectiva de sua evolução quanto à efetiva implantação.

1.4 ESTRUTURA DA PESQUISA

A presente dissertação está estruturada em cinco capítulos: este primeiro apresenta a contextualização da pesquisa, a situação-problema, o objetivo geral, os objetivos específicos e a justificativa. O segundo capítulo é composto pela fundamentação teórica e formulação das hipóteses, abordando a teoria e autores que sustentam o presente estudo. O terceiro capítulo contém a metodologia aplicada à pesquisa, expondo o método de coleta de dados bem como o tratamento dado a estes. No quarto capítulo são apresentadas as discussões dos resultados, seguido pelas considerações finais da pesquisa, com a síntese dos resultados e conclusões, apresentados no quinto capítulo.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA E FORMULAÇÃO DAS HIPÓTESES DA PESQUISA

Este capítulo tem por objetivo delimitar a fundamentação teórica e a formulação das hipóteses. A primeira seção apresenta a abordagem conceitual referente à Nova Gestão Pública, suas características, as origens do modelo e seu surgimento no Brasil. A segunda seção trata da gestão de custos aplicada ao setor público, apresentando os instrumentos normativos para a implementação de sistema de informação de custos, aspectos a respeito da abrangência do conceito de percepção em produções científicas e trazendo ainda a discussão de cultura organizacional sob a perspectiva do setor público no que diz respeito à existência de cultura de custos neste ambiente.

Na terceira seção, o foco é dado à Gestão de Custos no âmbito das Universidades Públicas discutindo a necessidade de sistema de gestão de custos neste ambiente e os desafios de sua implantação, contemplando estudos anteriores, bem como iniciativas recentes. Em seguida, na quarta seção, são apresentadas as hipóteses formuladas para direcionar as discussões do presente estudo.

2.1 NOVA GESTÃO PÚBLICA

2.1.1 Caracterizando a Gestão

Quando se trata de setor público, vários são os termos utilizados para expressar determinada relação deste para com a sociedade e, em alguns casos, tais termos podem ser facilmente confundidos por apresentarem uma forte relação e proximidade, embora expressem conceitos distintos. Não ocorre de maneira diferente no que se refere ao conceito de Gestão Pública. Explanando de maneira breve a respeito do conceito de gestão, vale ressaltar que Hood (2005) adverte que originalmente a palavra ‘gestão’ era utilizada na condução de guerras e outros assuntos públicos, tendo sido também usada no século XVIII para significar manipulação política. Dito isto, o autor prossegue trazendo a palavra ao seu significado contemporâneo, remetendo-a ao contexto do funcionamento e administração de empresas.

Desta forma, convencionou-se o conceito de gestão como “a direção de recursos ou esforço humano para a realização dos objetivos desejados” (HOOD 2005, p. 8, tradução nossa). No ponto de vista de Santos (2014, p.47), esta envolve “um emaranhado de conhecimento e elementos que se perpetuam até a definição dos seus modelos”. Isto porque, ainda de acordo

com o autor, a formação desse conceito é construída a partir da reunião de conhecimentos de diversas áreas da ciência que se agrupam, objetivando produzir respostas alternativas às lacunas existentes no setor público. Neste caso e considerando as atribuições peculiares do gestor público, origina-se um modelo de gestão para dada realidade. O modelo pode sofrer alterações à medida que é influenciado por elementos como o tempo e espaço, bem como por alterações da própria realidade a que se propõe gerir.

Corroborando este pensamento, Nascimento (2010, p.1) elucida que “gestão é prática que deve ser aprimorada para o alcance de determinados fins”, com o intuito de atender às principais demandas. Dessa forma, pode-se observar que o conjunto de ações empregadas a serviço da gestão de uma sociedade, deve estar em constante processo de aperfeiçoamento para melhor atender ao coletivo, haja vista que a sociedade em si tem natureza dinâmica, pois sua realidade está em contínua alteração. De igual maneira ocorre com a gestão pública, pois “deve fazer parte de um projeto amplo de desenvolvimento” (NASCIMENTO, 2010, p. 1).

Para tal, a atuação da gestão pública numa sociedade e todo seu aperfeiçoamento deve ser devidamente direcionado para responder às suas principais demandas, visando o desenvolvimento econômico e social desta num determinado período de tempo. Santos (2014) associa as atribuições da gerência pública nos negócios do governo a um determinado período de mandato e a justifica por meio da delimitação das atribuições no tempo e no espaço. Apesar das definições do termo gestão pública variarem de acordo com diversos autores, esta pode ser definida sob o ponto de vista de Hood (2005, p. 8, tradução nossa) como “o estudo e a prática do planejamento, funcionamento de mecanismos para a prestação de serviços públicos e governo executivo”.

Ressalta ainda que muitas vezes, o fato de a organização estar disposta a conduzir de forma eficaz a prestação de determinado serviço público, detém a mesma importância – ou mais – quanto o recurso financeiro ou outros recursos que esta disponha. Neste sentido, o autor afirma que o cerne da gestão pública é constituído por planejamento, execução de projetos públicos, serviços e organizações, tornando o assunto aparentemente simples. No entanto, ao ir além e confrontar conceitos, desvendando o que exatamente é a relação entre administração pública e gestão pública, pode-se gerar grandes debates teóricos e doutrinários, de acordo com sua visão, assemelhando-se inclusive, em termos de carga doutrinária, aos que a igreja europeia praticava nos séculos XVI e XVII.

2.1.2 Nova Gestão Pública e Sistemas de Gestão

A Nova Gestão Pública ou *New Public Management* (NPM) surgiu na década de 1980, no Reino Unido, como um novo conceito no que se refere ao modelo de gestão por meio de medidas administrativas disseminadas durante o governo de Margaret Thatcher. Sua influência foi tão significativa que se convencionou denominar *thatcherismo* (PAULA, 2005). Conforme a autora, as principais medidas foram introduzidas visando à sustentação deste modelo de gestão, baseado principalmente em modelos de eficiência adotados por organizações do setor privado. Primeiramente houve a descentralização do Estado ocorrida através da privatização de estatais e terceirização dos serviços públicos. Em seguida, optou-se pelo monitoramento estatal dessas atividades por meio de instrumentos de regulação e controle (PAULA, 2005; PAES DE PAULA, 2005).

Ademais, de acordo com Paula (2005), durante o governo Thatcher, a busca pelo bem-estar coletivo ocorria por meio da diminuição do papel do Estado na área social, uma vez que as medidas implementadas em seu governo visavam o corte de gastos públicos e transferência de serviços para a iniciativa privada, o que possibilitava a destinação de maior atenção aos segmentos mais necessitados da população. Pode-se observar ainda presente no governo Thatcher, o espaço dado às organizações filantrópicas para atuação junto aos setores menos atraentes para o mercado. Em conjunto, essas medidas possibilitavam o crescimento de diversos segmentos sem que houvesse uma total dependência do Estado (PAULA, 2005).

De acordo com Hood (2005), a NPM se instalou em alguns países nas décadas de 1980 e 1990, possibilitando algumas alianças que mudariam significativamente os meios de produção dos serviços públicos em virtude da terceirização de tecnologia e informação que apresentaram um novo mundo e em rápida mutação quanto aos aspectos cognitivos de gestão (HOOD, 2005). Paralelamente ao Reino Unido, a NPM chegou ao auge nos Estados Unidos no governo de Ronald Reagan (PAULA, 2005; CAPOBIANGO *et al.*, 2013) ao promover também a descentralização do Estado através de privatizações e terceirizações (PAULA, 2005) e, ao considerar o modelo gerencial da iniciativa privada, ocasionou o início da implantação de reformas administrativas (CAPOBIANGO *et al.*, 2013).

Pollitt (2002) atenta para as divergências encontradas nos vários conceitos apresentados com o intuito de definir a NPM. Tendo em vista tais conceitos e, conseqüentemente, os vários autores responsáveis por estes (HOOD 1991; FERLIE *et al.* 1996; LANE 2000), Pollitt (2002) a define considerando elementos do novo modelo que são aceitos pela maioria dos

autores. Neste processo de definição, o autor elenca pontos que a caracterizam como, por exemplo, uma mudança no foco dos sistemas de gestão, bem como mudanças no sentido de maior atenção à mensuração de desempenho, desencadeando o surgimento de novos indicadores e padrões de desempenho utilizados para atender tal objetivo.

É possível observar ainda a caracterização da NPM por meio da preferência por estruturas organizacionais mais especializadas e enxutas, ao invés de estruturas com múltiplos propósitos e que apresentam maior burocracia hierárquica. Ademais, a ampliação da utilização de mecanismos de mercado para a prestação de serviços públicos, incluindo a privatização e subcontratação, bem como o crescimento do número de parcerias público-privadas de vários tipos e a multiplicação de organizações híbridas também são pontos que a caracterizam (POLLITT, 2002). De acordo com o autor, é preciso considerar que quando

Tomadas em conjunto, essas tendências moldam uma visão geral do futuro do setor público sobre a qual, diz-se, muitos países estão convergindo. Será um setor público menor, intensamente focado em eficiência e melhoria contínua. Será composto por ministérios, pequenas centrais (responsáveis pela estratégia) e uma gama de organismos especializados, semiautônomos (responsáveis pelas operações). Ele vai trabalhar dentro de estruturas claras de desempenho que especificam os orçamentos e os resultados esperados. Isso fará com que o uso generalizado dos mecanismos de mercado e do tipo de mercado, frequentemente trabalhem em parceria com organizações sem fins lucrativos e do setor voluntário (POLLITT, 2002, p. 474, tradução nossa).

No que corresponde aos mecanismos de gestão necessários à conversão para este novo modelo de gestão pública, Pollitt (2001) avaliou alguns destes com o intuito de aprimorar a alocação de recursos na integração de gestão financeira e orçamentária com a gestão de desempenho das organizações públicas. Percebe-se que ambos os sistemas introduzem ferramentas necessárias à mitigação ou minimização de problemas e maximização da realização de objetivos do setor público, posto que a dinâmica resultante da interação das variáveis chaves do processo de integração destes é responsável por proporcionar a base para a articulação de um conjunto de indicadores de integração.

No entanto, pode ocorrer que tais sistemas não estejam alinhados de forma harmoniosa, dessa forma, tendem a se desenvolver em possíveis realidades paralelas e às vezes incompatíveis, dificultando o alcance de um sistema de gestão eficaz. De acordo com Pollitt (2001), os tipos de sistemas de contabilidade empregados no setor público constituem uma das principais variáveis que podem influenciar no grau de dificuldade de integração dos referidos sistemas. Isto ocorre em virtude de estes possibilitarem a identificação do perfil das entidades contábeis ao relatarem sobre seu desempenho e apontarem que há entidades que operam com dados de

custos incompletos. Diante disso, as informações a respeito do desempenho da organização podem apresentar distorções, prejudicando seu orçamento e impossibilitando a avaliação de aspectos relativos a seu desempenho. São elencadas por meio do Quadro 1, as variáveis-chave para o processo de integração sistêmica diferenciando-as quanto aos contextos a que pertencem.

Quadro 1: As variáveis-chave para a integração

Integração seria mais fácil num contexto em que:	Integração seria mais difícil num contexto em que:
<ul style="list-style-type: none"> • fixação de metas / objetivo estratégico está ligado à alocação de recursos. • orçamento global ou com base em resultados é feito no local. • atividade completa de contabilidade de custo está no lugar. • o programa em questão é composto por um conjunto de produtos ou serviços tangíveis e mensuráveis. • integração está sendo testada nos níveis de programa de gestão de prioridades e gestão operacional. • o impacto de um programa pode ser visto logo após os serviços ou produtos serem entregues. • os resultados (efeitos) podem ser atribuídos ao programa com confiança elevada (em vez de haver razão para suspeita que eles foram causados por outros fatores). 	<ul style="list-style-type: none"> • graduação histórica é a base do planejamento e alocação de recursos. • o item linha orçamentária é elaborado no lugar. • as entidades contábeis não correspondem às unidades em que as atividades do programa são realizadas e o desempenho é medido. • o programa consiste em serviços não-padronizados, intangíveis, "ideais". • os efeitos do programa só podem ser detectados ao longo prazo. • mesmo quando são detectados "resultados", atribuição diretamente para o programa é incerta.

Fonte: Pollitt (2001).

Todavia, na prática poucos programas de governo possuem todas as características facilitadoras e em contextos onde a integração seria dificultada, a propensão da ocorrência de uma variedade de outras dificuldades torna-se maior (POLLITT, 2001). Apesar de algumas variáveis serem geralmente mais significativas, não se deve levar em consideração sua importância medida de forma isolada, mas o conjunto delas refletidas na tomada de decisão da organização.

2.1.3 NGP e Transformação da Gestão no Brasil

As investidas de inserção da administração pública gerencial no Brasil iniciaram-se com a primeira reforma administrativa na década de 1930, a partir da criação da primeira autarquia, razão pela qual os serviços públicos na administração indireta deveriam, a partir de então, ocorrer de forma descentralizada (BRESSER-PEREIRA, 1996). Tal processo descentralizador, de acordo com Abrucio (2007), possibilitou maior participação cidadã e,

consequentemente, resultou na reinvenção de várias políticas públicas, como também abriu espaço para inovações no que diz respeito ao campo da gestão pública, por considerar a realidade acrescida das potencialidades locais.

No entanto, Bresser-Pereira (1996) e Pinho (2016) ressaltam que a primeira tentativa, de fato, ocorreu em 1967, por meio do Decreto-Lei nº 200/1967 (BRASIL, 1967), originando a segunda reforma. Mais tarde, lançou-se uma proposta política visando, por meio da administração pública, transformar a forma como era visto o cidadão, conferindo-lhe o reconhecimento por ser legítimo receptor da atividade do Estado. Em consonância a este autor, Paes de Paula (2005) afirma que ocorreram ao longo das últimas décadas, tentativas de construção de um modelo de gestão pública no Brasil que visassem mais o interesse público, sendo, portanto, mais eficiente no que diz respeito aos serviços públicos e tornando-se um modelo mais receptivo às necessidades dos cidadãos.

Considerando o contexto histórico brasileiro, dois projetos políticos, ambos em estado de desenvolvimento e disputa, são identificados pela autora. O primeiro origina-se da vertente gerencial, constituída no Brasil no governo do ex-presidente Fernando Henrique Cardoso, na década de 1990. O segundo, conforme elucida a autora, apresenta como principal referencial a vertente societal, evidenciado por meio das experiências alternativas de gestão pública. Em balanço realizado por Abrucio (2007), no tocante ao processo de reforma nos últimos 20 anos e baseando-se nas ideias da nova gestão pública, ocorre a constatação da existência de dupla realidade na administração pública brasileira.

Numa primeira perspectiva, podem-se perceber avanços e inovações sucedidas de acordo com a nova proposta. Em contrapartida, verifica-se que alguns problemas não foram devidamente abordados, causando para o Estado, resultados desiguais e fragmentados. Ademais, o fato do processo de reforma no Brasil ter começado com o fim do período militar, proporcionou maior empenho dos principais atores políticos envolvidos neste processo na solução dos problemas advindos da gestão realizada pelos militares em detrimento às necessidades civis, que poderiam receber atenção por meio da construção de um modelo de gestão que fosse capaz de atuar em ambos os desafios (ABRUCIO, 2007).

No que se refere à dupla realidade brasileira, este tema também é discutido por Pinho (2016), pois considera que um “padrão duplo” foi estabelecido no Brasil a partir da década de 1930, quando o Brasil deparou-se com o desafio da criação de uma administração pública que fosse moderna o suficiente para atender a determinadas demandas do país, como atuar de forma

relevante na regulamentação econômica, no fomento ao crescimento industrial, entre outros. O autor acrescenta que a reforma contou com pressões populistas e clientelistas, favorecendo o “padrão duplo”, uma vez que o padrão moderno era seguido pelo alto escalão da burocracia, enquanto as manipulações populistas e clientelistas influenciavam os escalões inferiores (PINHO, 2016).

Considerando a necessidade de implementação de novos modelos gerenciais na cultura brasileira e visando sua transformação, Bresser-Pereira (1996) afirma ter sido a implementação da Nova Administração Pública a resposta aos quatro aspectos de crise do estado brasileiro: crise fiscal, crise no modo de intervenção do Estado, crise do modelo burocrático, responsável pela administração do Estado e também a crise política. De acordo com o autor, objetivou-se a partir da transformação da cultura brasileira, incutir-se uma nova cultura denominada gerencial, afinal a discussão acerca da reforma administrativa é debatida em todo o mundo a fim de adaptar a máquina pública ao ambiente em que é inserida (CAPOBIANGO *et al.* 2013).

No entanto, os autores salientam que é preciso considerar as peculiaridades contidas no perfil de cada país, observando ainda as limitações e as características culturais apresentadas por cada qual, ao se propor algo que represente qualquer interferência cotidiana na vida social dos integrantes do estado. Diante do exposto, levando em consideração a realidade do país ao adotar o modelo de reforma, os autores buscam contextualizar em seu ensaio teórico as reformas administrativas ocorridas ao longo dos anos em diversos países. Dessa forma, avaliam-se seus elementos culturais e é possível reconhecer determinadas limitações que o modelo possa apresentar. Quando reconhecidas, possibilitam a apresentação de novas propostas que sejam adequadas para melhorar o funcionamento do Estado (CAPOBIANGO *et al.*, 2013).

2.2 GESTÃO DE CUSTO APLICADA AO SETOR PÚBLICO

No Brasil, os avanços em relação ao controle dos gastos públicos ocorreram a partir da criação da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), do Ministério da Fazenda, em 1986. O desenvolvimento e a implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), proporcionaram ao país avanço tão expressivo que, já no início da década de 1990, tornou-se referência internacional no que se refere ao controle informatizado de gastos governamentais (ALONSO, 1999). No entanto, conforme elucida o autor, apesar de destaque no controle da

execução da despesa, o Siafi não foi projetado para apurar os custos dos serviços públicos e, ao contrário do setor privado, o setor público possui experiências bem recentes com sistemas de custos, uma vez que não há cultura de custos neste setor brasileiro (ALONSO, 1999).

Cabe destacar o conceito de custo segundo Martins (2008, p. 25), sendo o “gasto relativo ao bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”. Na perspectiva de Alonso (1999), surgiu a partir da década de 1980 a necessidade de discutir o tema custos no setor público, momento em que o Estado foi forçado a atuar, entre outras medidas, na contenção de suas despesas, visto que antes disso o Brasil vivia o período conhecido como ‘milagre econômico’, como lembra o autor. Silva e Drumond (2004) destacam que a gestão de custos no âmbito do setor público é um instrumento essencial ao gestor, sendo decisiva para condução dos interesses públicos.

É importante lembrar que Alonso (1999) frisa a existência de política de corte de gastos adotada pelo governo na década de 1980, perdurando até a década de 1990, tendo este, portanto, o conhecimento do quanto deveria cortar, porém, não se atentando para a promoção de qualidade do gasto, ao verificar como e onde deveria haver cortes. Verifica-se, de acordo com o autor, que a promoção da qualidade do gasto não é possível sem se falar em custos (ALONSO, 1999). Ante a este entendimento, é possível verificar na literatura, a presença de dois fatores nas organizações públicas para que estas apresentem bom desempenho.

De acordo com Silva e Drumond (2004), o primeiro baseia-se no uso racional dos recursos disponíveis para a busca das metas priorizadas nos instrumentos de planejamento e, o segundo, baseia-se em ações que realinhem os objetivos propostos pela organização com as demandas da sociedade. Eldenburg e Wolcott (2007) salientam a respeito da utilidade das informações de custos para os administradores e os diferentes tipos de decisão possíveis de serem tomadas a partir desse conhecimento, resultando na obtenção de práticas eficientes para as empresas. À medida que se obtém informações de custos é possível compreender de que maneira as incertezas e tendenciosidades afetam a qualidade das decisões gerenciais, quais as decisões éticas a serem tomadas e sua devida importância, bem como quais informações são relevantes para tomar decisões eficazes (ELDENBURG; WOLCOTT, 2007).

Nesse sentido, é possível verificar estudos sobre custos no setor público que objetivam enfatizar a importância da contabilidade de custos na avaliação de desempenho de programas do governo (SILVA e DRUMOND, 2004). Os autores relacionaram sistema de custo e indicadores de desempenho objetivando verificar a necessidade destes na administração

pública. Concluíram que é possível apurar desperdícios e avaliar as relações entre custo e benefício de políticas na Administração Pública com base na utilização de indicadores de desempenho. Permite, dessa forma, o menor custo, maior eficácia e eficiência na produção dos bens públicos (SILVA E DRUMOND, 2004).

2.2.1 Aspectos Legais

Diversos são os instrumentos normativos que objetivam suprir a lacuna presente no setor público quando se trata de sistemas de custo, conforme apontado na literatura. Tendo em vista a utilidade da informação de custos também para fins gerenciais e de controle, não sendo apenas um cumprimento legal, o desafio agora, portanto, é a implantação efetiva de um sistema de custos na administração pública (RANGEL, 2016). De acordo com Diniz (2004), a Lei Federal n.º 4.320/1964 foi a primeira de várias tentativas formais de implementar sistema de informação de custos no setor público. Mediante este instrumento normativo ocorre a imposição de que a aplicação dos serviços contábeis resulte, entre outros propósitos, na determinação dos custos dos serviços industriais.

Logo a seguir, a imposição normativa com relação à apuração de custos no setor público é apresentada no Decreto-Lei nº 200 de 25 de fevereiro de 1967 (BRASIL, 1967), que dispendo sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Cumpre destacar, a menção quanto aos custos que se dá em seus artigos 25, 30 e 79. Nesse contexto, estes versam de forma a orientar aos responsáveis pelos diversos órgãos com relação ao acompanhamento dos custos, com o intuito da maximização de rendimento, redução dos custos e evidenciação dos resultados dos programas setoriais do governo.

Com relação ao disposto no Decreto nº 93.872/1986 (BRASIL, 1986) a respeito de apuração custos de projetos e atividades, pode-se observar o enfoque dado por Holanda (2011) quando afirma que a partir desta ação as funções de planejamento e orçamento podem melhorar, assim como a avaliação de políticas públicas e programas custeados por recursos públicos. No entanto, é a partir da LRF que a legislação passa a tratar da determinação dos custos no setor público por meio de sistema de custos, visando o auxílio à gestão, sendo ela orçamentária, financeira e patrimonial, como mencionada na própria LRF. Neste sentido, Monteiro *et al.*, (2010) apresentam uma cronologia dos instrumentos normativos dispostos com o intuito de atender a esta finalidade, por meio do Quadro 2.

Quadro 2: A obrigatoriedade do uso de informação de custos na legislação brasileira

Lei nº4320/1964 – Art. 85.
“Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros”
Lei nº4320/1964 – Art. 99.
“Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum”.
Decreto-Lei nº 200/1967 – Art. 79.
“A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços, de forma a evidenciar os resultados da gestão”.
Decreto nº 93.872/1986 – Art. 137.
“A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão”.
Lei Complementar nº 101/2000 – LRF – Art. 50.
“Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes: § 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.
Lei nº 10.180/2001 – Art. 15.
“O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar: V - os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal”.
Acórdão nº 1.078/2004 do Tribunal de Contas da União (TCU)
“Determina a adoção de providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistemas de custos, que permitam, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira”.
Decreto nº 6.976/2009 – Art. 3º.
“O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade, utilizando as técnicas contábeis, registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar: VI - os custos dos programas e das unidades da administração pública federal”.
Portaria STN nº 157/2011
Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal.

Fonte: adaptado de Monteiro et al. (2010)

Neste contexto, Diniz (2004) reconhece a importância da implementação de um sistema de custo capaz de fornecer informações que beneficiem diversos níveis e setores da Administração Pública. No que se refere à identificação da relevância do sistema de informações de custo, de acordo com o autor, ocorre por meio do modo como são utilizados os dados fornecidos aos administradores públicos, principalmente no que concernem as atividades que subsidiam o planejamento das ações administrativas. Sob o ponto de vista de Holanda (2011), o setor público encontra ainda dificuldades no que se refere à utilização sistemática da informação de custos, por esta não ser uma tarefa simples.

Embora seja de grande utilidade, demanda vários requisitos, principalmente os de integração sistêmica, posto que suas diversas funções (planejamento, orçamento, gestão, finanças e contabilidade) estão distribuídas em ministérios e secretarias que nem sempre compartilham dados e informações, o que acaba dificultando o processo de implantação quando o assunto é um sistema de custos (HOLANDA, 2011). A Lei nº 10.180/2001 (BRASIL, 2001) que

“organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências”, bem como o Decreto nº 6.976/2009, dispõe em seus artigos 15º e 3º, respectivamente, a respeito da finalidade do sistema de contabilidade federal, conforme disposto no Quadro 2.

Diniz (2004) elucida que para haver eficiência no cumprimento das finalidades das ferramentas, estas enquanto sistemas de informações gerenciais, devem ser realmente condizentes com a realidade, contemplando as necessidades dos gestores no tocante a seus processos decisórios, principalmente na implementação do modelo de administração pública gerencial. Holanda (2011) corrobora esta visão ao elucidar que é necessário um conjunto de informações gerenciais aos administradores do setor público para que as políticas públicas sejam cumpridas com eficiência. Afirma ainda que o orçamento é o principal meio que permite executar as despesas e prestar os serviços públicos planejados, devendo ser as informações de custo a base para a formulação da proposta orçamentária.

Nesta perspectiva, Diniz (2004) ratifica esta ideia afirmando que uma das principais atividades na gestão governamental é a elaboração do orçamento público, considerando que este deve ser estruturado baseado no sistema de controle de custo. Isto porque ao elaborar o orçamento, é necessário que o administrador público tenha conhecimento prévio dos custos para valorar os projetos e atividades (DINIZ, 2004). Convém ressaltar o destaque dado pelo autor a algumas medidas que devem ser necessariamente contempladas por esses sistemas, são elas: as medidas de resultados e custo. Segundo ele, um sistema de custeamento é uma ferramenta de fundamental importância na obtenção de informações gerenciais, uma vez que, apesar de a Administração Pública não ter ainda conferido a devida importância ao assunto, os custos integram os principais indicadores de desempenho das organizações.

Ao considerar a obrigatoriedade legal e a necessidade da implantação de um sistema de custos na administração pública, Rangel (2016) concorda com Diniz (2004) ao observar ter havido poucos avanços nessa área nos últimos anos e destaca ainda o fato de o referido assunto ainda não ter sido fixado como prioridade na agenda governamental, a qual incorpora os problemas identificados no momento da criação das políticas públicas. Já no Acórdão nº 1.078/2004 do Tribunal de Contas da União (TCU), há a menção dos custos ao determinar adoção de providências que possibilitem a avaliar e acompanhar a gestão orçamentária e financeira por meio de sistemas de custos e de forma rápida.

Na administração pública, bem como nos programas do governo, diversas são as decisões com as quais os gestores deparam-se diariamente. De acordo com Machado (2002), estes deliberam a respeito de produzir inteiramente ou terceirizar um determinado serviço ou atividade; atuar na construção de instalações ou optar por aluguel e ainda, incitar a busca por eficiência e aperfeiçoamento do desempenho administrativo, por meio do fomento às comparações dos bens e serviços produzidos por diferentes organizações. Neste aspecto, a percepção de Dantas (2013) apresenta conformidade ao exposto, ao tratar da implementação do sistema de custo no setor público como ferramenta de gestão utilizada na melhoria da aplicação dos recursos.

Esta ferramenta, de acordo com o autor, destacaria o processo de *accountability* podendo fornecer, dessa forma, informações a respeito do seguimento das atividades aos *stakeholders* (DANTAS, 2013). Considerando que a obrigatoriedade legal de se produzir e utilizar informação de custos no setor público já estava contemplada nos dispositivos anteriormente apresentados, a STN publicou a sua Portaria nº 157/2011, que dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal (SIC). Este visa evidenciar os custos dos programas e das unidades da administração pública federal, tendo em vista a busca pela convergência aos padrões internacionais face ao momento de transformação ao qual se encontra a contabilidade pública, especialmente à apuração de custos nas organizações públicas (SOUZA e CARVALHO, 2012).

2.2.2 Avanços de sistemas de informação de custos no setor público

O crescente número de iniciativas governamentais na última década acerca do tema custos no serviço público, bem como o espaço que o tema vem ganhando na literatura especializada são fatores que podem ser utilizados para avaliar a crescente importância atribuída ao tema (ALONSO, 1999). No Brasil, a iniciativa de materialização de um sistema de informação de custo no âmbito do setor público se deu a partir da criação do SIC, que tem como objetivo subsidiar as decisões de governo, atuando no fornecimento de conteúdo informacional para uma alocação mais eficiente dos recursos e visando a melhoria da qualidade do gasto público, gerar as condições necessárias para tal (STN, 2011).

Estruturado como um subsistema organizacional da administração pública federal brasileira e vinculado ao Sistema de Contabilidade Federal, o SIC pretende atuar na transformação de paradigmas existentes na visão estratégica do setor público, apresentando-se como um sistema

essencial para esta tarefa. No que corresponde às ações que visem a melhoria de serviços destinados à população, este instrumento proporciona avanços nas análises que objetivam a eficácia, a eficiência, a economicidade e a análise dos resultados do uso dos recursos públicos (STN, 2011). A primeira versão do SIC, conforme destacam Monteiro *et al.* (2010), alcançou avanços de ordem marcante, por possuir o tratamento conceitual adequado, bem como a abordagem tecnológica apropriada permitindo expor de maneira explícita, a dimensão temporal referente à realização de inferências multidimensionais.

Apesar da criação do SIC e dos avanços obtidos desde sua implantação, Monteiro *et al.* (2010) destacam que o sistema ainda necessita de diversos ajustes para que se torne um instrumento de caráter indispensável para os gestores públicos. Os autores apresentam os dois lados que constituíram a união de esforços para que fosse possível resultar na versão inicial do SIC. Desse modo, de um lado, destaca-se a contribuição conceitual proporcionada pelo ambiente acadêmico e, de outro, destaca-se o ambiente organizacional, executando as ações. Entre os dois ambientes, verifica-se a existência de um grande desafio: gerar e utilizar a informação de custos como ‘ponte de comunicação’.

Portanto, a ponte de comunicação entre o governo (usuários do sistema) e a sociedade (principal beneficiada) é estabelecida a partir da confluência dos enfoques acadêmico e organizacional (MONTEIRO *et al.*, 2010). Nesse sentido, considerando a união de esforços entre os dois ambientes apresentados e o desafio proposto, pode-se observar os desafios apontados por Rangel (2016) no que se refere à implantação de sistemas de custos pela administração pública. O autor destaca como desafio o alinhamento entre os conceitos atuais de orçamento e contabilidade pública aos conceitos de custos, a possibilidade de integração entre os sistemas de informações já existentes e a cultura organizacional.

2.2.3 Percepções de Custos no Setor Público

A percepção, de acordo com Bowditch e Buono (1992), é um processo cognitivo que gira em torno da capacidade de interpretação do indivíduo, pois parte-se do pensamento de que “como pessoas diferentes podem ver a mesma situação de maneiras diferentes, a interpretação do significado de um evento em particular determina como esses indivíduos reagirão” (BOWDITCH e BUONO, 1992, p. 62). Dessa forma, torna-se necessário de acordo com os autores, compreender as reações dos indivíduos às sensações e, além disso, compreender como estas são organizadas por eles, de modo que a percepção possa ser definida, portanto,

como “o modo como interpretamos as mensagens de nossos órgãos dos sentidos para dar alguma ordem e significado ao nosso meio ambiente” (BOWDITCH e BUONO, 1992, p. 62).

Neste contexto, vale trazer à discussão o estudo dos autores Fonseca e Santos (2014) que objetivaram por meio deste, apresentar a percepção de gestores e responsáveis pela área de custos de empresas de grande porte da indústria farmacêutica a respeito do emprego da contabilidade de custos como ferramenta de apoio às decisões e ao controle gerencial em suas organizações. Evidenciaram, portanto, que a contabilidade de custos gera em todas as empresas de sua amostra, indicadores utilizados na gestão com o objetivo de controle e/ou melhoria das atividades e processos organizacionais. No entanto, estes se mostraram insuficientes para tal em razão de nem todas as empresas possuírem sistema de informação capaz de atender aos quesitos de qualidade e tempestividade necessárias no fornecimento dos dados.

O processo de tomada de decisão das organizações pode envolver diversas ferramentas que visem auxiliar os gestores nesta tarefa, podendo variar de acordo com os objetivos estabelecidos por organização e seus gestores. Diante disso, Fonseca e Santos (2014) advertem sobre a necessidade de o gestor levar em consideração o uso da informação, seus usuários, as características da organização além do ambiente em que está inserida e sua estratégia, com o intuito de definir alternativas que sejam suficientes para atender a cada um dos objetivos. Seu estudo possibilitou a verificação da importância da contabilidade de custos como ferramenta fundamental para os gestores no que concerne às tomadas de decisões bem como no controle gerencial, haja vista que essa foi a posição apresentada por todos os respondentes da referida pesquisa.

Ademais, quando se propuseram conhecer qual a principal contribuição gerada pela Contabilidade de Custos nas organizações, os autores obtiveram como retorno, contribuições que vão desde avaliar o resultado organizacional, prevendo-o e monitorando-o até utilizar a contabilidade para a melhoria de processos. Há que se considerar as disparidades encontradas em meio às percepções de gestores de organizações públicas e privadas quanto à utilidade de sistemas de informações de custos, visto que ambos os setores apresentam especificidades pertinentes à sua realidade. A constatação de Diniz (2004), acerca dos sistemas de custos no setor privado se dá no sentido de orientação às empresas quanto a quantidade ótima a ser produzida e as decisões de continuar ou não a produzir determinado produto de acordo com sua rentabilidade.

Tendo em consideração o setor público, o autor verificou não ser a rentabilidade o critério relevante, contudo a identificação de custos elevados em relação a padrões de análise, por meio da gestão de ações de melhoria e/ou reestruturação de processos, possibilitando gerir custos com relação a terceirizações, concessões, parcerias, descentralizações e contratos de gestão, por exemplo. Em contrapartida, os gestores de empresas privadas inserem esta preocupação na cultura organizacional e a consideram de fundamental importância. Por conseguinte, afirmam já utilizarem todo o potencial da contabilidade de custos em suas organizações, tendo esta cumprido plenamente seu papel ao auxiliar as funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões (FONSECA; SANTOS, 2014).

Fonseca e Santos (2014) constataram que gestores públicos possuem a percepção de que ainda há o que melhorar em seus sistemas, de maneira geral e, atentam-se para o horizonte de oportunidades para potencializar a contabilidade de custos nas organizações a que pertencem. Esta percepção se dá, segundo os autores, em virtude do hábito dessas organizações, que em sua maioria não se preocupam com custos. Os entrevistados alertam ainda para a necessidade de trabalhos que promovam a implantação da cultura de custos nos valores das organizações públicas fomentando conhecimento na gestão e uso dos recursos públicos.

De maneira geral, é possível perceber, portanto, que a inserção da cultura de custos no setor público difere-se do setor privado em especificidades como incentivos, recompensas, responsabilização, itens destacados para que um sistema de gestão seja eficaz e atinja objetivos, metas, bem como a prestação de contas (POLLITT, 2001). Entretanto, o autor afirma ainda que em virtude de se tratar de um processo delicado, a realidade evidencia comportamento de resistência política por possibilitar avaliações comparativas de programas rivais, especificando suas prioridades e apresentando claramente qual dispõe de melhor custo-benefício.

2.2.4 A [ausência de] cultura de custos nas organizações públicas

Mintzberg (2003) apresenta o significado da cultura presente nas organizações afirmando que a cultura organizacional é a base e, por isso, torna-se a mente destes ambientes, uma vez que crenças comuns são refletidas nas tradições e nos hábitos das pessoas envolvidas no âmbito organizacional. De acordo com Pires e Macêdo (2006, p. 83), “A cultura é um dos pontos-chave na compreensão das ações humanas, funcionando como um padrão coletivo que

identifica os grupos, suas maneiras de perceber, pensar, sentir e agir”. No contexto das organizações públicas, Pires e Macêdo (2006) discutem que a partir da cultura organizacional, torna-se possível construir uma possibilidade para a compreensão e embasamento para intervenções no que se refere a aspectos administrativos e políticos, haja vista a necessidade de renovação destes, fundamentada pelos autores.

Nesse sentido, torna-se relevante considerar os fatores culturais que possam influenciar a gestão das organizações públicas no que se refere à implantação de sistemas de custo, frente a obrigatoriedade legal apresentada anteriormente e ponderando a necessidade constante de otimização da gestão dos recursos públicos (RANGEL, 2016). Sob as perspectivas de estudos realizados em organizações públicas e privadas, pode-se observar a influência da cultura organizacional e as disparidades que este fator as proporcionam no que se refere à cultura de custos presentes nestas.

Vale ressaltar que de acordo com Kaplan (1988), há especificidades encontradas em cada empresa, o que as tornam únicas frente a seus sistemas de custos, uma vez que este tem que ser congruente com os produtos e processos específicos de cada organização, sejam elas públicas ou privadas, inclusive. O autor elucida a respeito ao afirmar que

Não existe um único sistema que possa responder adequadamente às demandas feitas pelas diversas funções de sistemas de custos. Enquanto as empresas podem usar um método para capturar todas as suas transações de dados detalhadas, o processamento desta informação para diversas finalidades e públicos requer o desenvolvimento separado, personalizado. Empresas que tentam satisfazer todas as necessidades para obter informações de custos com um único sistema descobriram que eles não podem realizar importantes funções de gestão de forma adequada. Além disso, sistemas que funcionam bem para uma empresa podem falhar em um ambiente diferente. Cada empresa tem que projetar métodos que fazem sentido para seus produtos e processos específicos (KAPLAN, 1988, p. 11, tradução nossa).

Ao expor os diferentes objetivos que uma organização pode ter no que se refere a sistemas de custos, o autor salienta ainda que por isso, a organização pode, e em alguns casos deve ter mais de um método de custeio. O estudo de Fonseca e Santos (2014) verificaram que tanto para fins gerenciais, como para tomar decisões operacionais internas de curto prazo ou realizar estudos específicos, o custeio variável é o mais utilizado pelas organizações analisadas. Observa-se, segundo os responsáveis pela área de custos nas organizações pesquisadas, que todas se aproveitam adequadamente do potencial da contabilidade de custos no que tange às questões de auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões (FONSECA e SANTOS, 2014).

Holanda (2011) salienta a capacidade que o sistema de informação de custos deve ter de auxiliar as decisões tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado serviço ou atividade e ainda permitir comparações entre os custos de atividades ou serviços iguais produzidos por entidades públicas diferentes. Reforçando este pensamento, Atkinson *et al.* (1997) discutem sobre a frequência com que os gestores se utilizam das informações de custos nas suas diversas decisões e citam como exemplos os tipos de decisões com que os gestores lidam cotidianamente no que corresponde às suas rotinas administrativas – investir ou não em unidades fabris, analisar e definir preços de comercialização de produtos, realizar estudos de viabilidade referentes a lançamentos de novos produtos ou oferta de novos serviços, atuar na elaboração e controle de planos orçamentários, entre outros.

Sob o ponto de vista de Diniz (2004), tanto em empresas públicas quanto em empresas privadas, a demanda por informações gerenciais que auxiliem a tomada de decisões tem assumido maior importância, à medida que são mais requisitadas neste processo. Para esse fim, o autor destaca os sistemas de contabilidade de custos, como sistemas de informações especializados e suficientes no atendimento das necessidades da administração.

2.3 GESTÃO DE CUSTOS EM UNIVERSIDADES PÚBLICAS

Formadas para oferecer serviços de natureza social, cultural, educativa, econômica e tecnológica à sociedade, as universidades brasileiras, principalmente as públicas, atuam de forma fundamental no desenvolvimento econômico e social do país, sendo este, portanto, o sentido de sua existência. Trata-se de instituições de múltiplos produtos, por isso complexas e, embora abranjam basicamente as mesmas atividades-fim, as quais sejam ensino, pesquisa e extensão, apresentam grande diversidade quanto às atividades que desenvolvem, podendo dar maior ou menor ênfase em cada uma delas (MAGALHÃES *et al.*, 2010).

Sob esta perspectiva, Magalhães *et al.* (2010) elucidam a respeito da utilidade de sistemas de custos como instrumentos de gestão nas universidades públicas, uma vez que, servindo de base para o estabelecimento de padrões e elaboração de orçamentos, estes possam contribuir para o autoconhecimento da instituição e para o estabelecimento de parâmetros de comparação com outras instituições públicas. É necessário, no entanto, que o sistema de custos seja adequado às características peculiares das universidades federais, para que desempenhe papel fundamental enquanto fonte de informações gerenciais. Dessa forma, o sistema visa à melhoria da eficácia enquanto permite que a gestão atinja um nível de fato

suficiente (PETER *et al.*, 2003) e também sirva para acompanhar e validar se os custos realizados estão de acordo com valores preestabelecidos (MAGALHÃES *et al.*, 2010).

É recente na literatura o avanço de estudos que retratem a importância da contabilidade de custos na gestão pública, no que tange à avaliação de desempenho de programas de governo (SILVA e DRUMOND, 2004) e à área da educação, campo em que a bibliografia ainda é bastante reduzida (PETER *et al.*, 2003). Peter *et al.* (2003), investigaram a universidade pública por meio de um estudo de caso realizado na Universidade Federal do Ceará (UFC), que consistiu na aplicação de um modelo piloto de apuração e gestão de custos fundamentado no *Activity Based Costing* (ABC) proposto em seu estudo.

Os autores objetivaram contribuir com a melhoria da eficiência e eficácia da gestão das Universidades Federais Brasileiras por se tratar, em sua perspectiva, de uma das mais complexas organizações da sociedade, visto que apresenta necessidade de alta capacitação para o desenvolvimento da pesquisa, tendo em contrapartida, escassez de recursos disponíveis. Diante das constantes transformações a que estão expostas as Universidades, identifica-se a importância de estudos comportamentais, abrangendo as percepções dos profissionais envolvidos neste âmbito.

Ramos (2013) realizou estudo cujo objetivo principal foi analisar a percepção dos gestores ocupantes de cargo de direção da área administrativa e dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte a respeito da gestão de custos aplicada ao setor público. A pesquisa objetivou ainda fazer com que um sistema de custos, uma vez implantado no IFRN, se torne um mecanismo de avaliação da gestão pública. Nesse sentido, visou contribuir para que a sociedade e os órgãos de controle possam atuar na avaliação dos recursos financiados pela população para educação e, assim, identificar se estes estão sendo utilizados de forma eficiente e eficaz. Dessa forma, evita-se o desperdício de recursos públicos e auxilia o crescimento da educação pública no Brasil (RAMOS, 2013).

A mensuração do custo do setor público, especificamente da educação pública superior, de acordo com Magalhães *et al.* (2010), constitui fator-chave para os gestores das instituições federais de ensino superior, para os governantes, bem como para a sociedade em geral. Em conformidade a esse pensamento, os autores objetivaram em seu estudo, apurar o custo por aluno do ensino de graduação na Universidade Federal de Viçosa, tendo observado que a partir deste conhecimento, torna-se possível identificar o quanto cada órgão da instituição gastou e relação ao orçamento, bem como os cursos com possibilidade de expansão, sem

acarretar gastos excessivos para a instituição (MAGALHÃES *et al.*, 2010). Dessa forma, de acordo com os autores, o papel dos sistemas de contabilidade nas instituições públicas de ensino superior ultrapassa a função de gerar informação, pois apesar de apresentar importância neste aspecto, é apenas uma primeira atuação.

A pesquisa de Sordo, Orelli e Padovani (2012), realizada em universidades estaduais italianas, retrata a importante atuação dos sistemas de contabilidade e informação empregados no âmbito dessas instituições, especificamente no modo como a informação contábil é interpretada e utilizada por seus principais gestores. Seu estudo verificou se o sistema de informação contábil utilizado pelas referidas instituições é capaz de suportar decisões num contexto de rápida e constante transformação, permitindo que os usuários tenham acesso a todas as informações necessárias para um processo de decisão racional.

De acordo com Magalhães *et al.* (2010), a origem orçamentária de recursos públicos e a rigidez da estrutura administrativa e organizacional caracterizam a gestão dessas instituições. Por conseguinte, a utilização de recursos públicos implica na subordinação às leis dos órgãos públicos e às normas estabelecidas pelos tribunais de contas. Portanto, ocorre o desfavorecimento à autonomia administrativa de seus gestores, que por ser muito restrita, dificulta, de certo modo, ações relacionadas à racionalização dos recursos públicos. Ademais, poucos são os incentivos no setor público que visem a redução do desperdício de recursos ou sua racionalização.

Diante desse e demais estudos pertinentes à temática de custos, pode-se perceber a real preocupação com a validade dos sistemas de informação contábil utilizados para gerenciar dentre outras, as informações relativas aos custos das organizações públicas. No entanto, mesmo em meio a inúmeros dispositivos legais já existentes como também o apoio advindo da literatura, ainda não se concretizou a efetiva implementação e adequada utilização de sistema próprio ao assunto no que diz respeito à boa parte do quantitativo total de universidades brasileiras.

2.4 HIPÓTESES DA PESQUISA

Para a realização da presente pesquisa e tendo em vista os objetivos propostos, buscou-se a construção das hipóteses teóricas a partir de pesquisas realizadas com relação à temática proposta e com o intuito de conduzir as discussões e análises aqui delineadas. Ramos (2013), a partir de uma amostra composta por gestores administrativos (ocupantes dos cargos de

diretor geral e diretor administrativo dos *campi*) e contadores do IFRN, perfazendo um total de 45 respondentes, realizou análise da confrontação de percepções entre os grupos de respondentes, por meio do teste estatístico U de Mann-Whitney, comprovando que não existem diferenças significativas entre as médias dos grupos pesquisados.

Foi identificado um grande número de concordância entre os dois grupos, no que diz respeito às sentenças que objetivaram perceber a importância de um sistema de custos para os respondentes. Verificou-se, portanto, que a implantação do referido sistema assume o papel de elemento primordial para a obtenção de resultado eficiente na gestão pública, visto que este atua sobre o controle da economia e desperdício dos recursos públicos (RAMOS, 2013).

O autor conclui a partir de seus resultados que ambos os grupos respondentes possuem conhecimento a respeito dos conceitos de custos, bem como sabem da importância e necessidade de tais informações para as tomadas de decisões. No entanto, confirma que a Instituição pesquisada não está apta para a implantação da ferramenta, em razão da falta de cultura da mensuração de custos no setor público, apontada por 100% dos contadores e 51,52% dos gestores. Neste contexto, e considerando que os objetivos específicos 1 e 2 são semelhantes, eles serão vinculados a uma única hipótese da pesquisa, sugerida a seguir:

H1: Os gestores e os contadores consideram importante a adoção de um sistema de gestão de custos nas Universidades Públicas.

Diniz (2004) identificou por meio da utilização de elementos da estatística descritiva e do teste não-paramétrico U de Mann-Whitney que as percepções dos prefeitos e assessores contábeis a respeito das sentenças formuladas são convergentes com a legislação e a literatura especializada. Seu estudo contou com uma amostra de 104 dos 223 prefeitos e 72 dos 73 assessores contábeis dos municípios do estado da Paraíba. O autor elucida que a divergência numérica de contabilistas em relação à quantidade de municípios ocorre em função de que alguns contabilistas prestam serviços a mais de um município.

Com o propósito de obter evidências empíricas sobre a percepção dos gestores e assessores contábeis de prefeituras dos municípios do Estado da Paraíba acerca dos conceitos especificados nos dispositivos legais e na literatura especializada, no que diz respeito a custo e resultado, seu estudo confirmou que as percepções dos prefeitos e assessores contábeis estão de acordo com os fundamentos conceituais dispostos na literatura e na legislação, à exceção dos aspectos ligados à implantação. Quanto a este aspecto, os gestores e assessores contábeis revelaram que a atual estrutura administrativa municipal não está em condição de fazê-lo e

evidenciaram ainda uma postura legalista-burocrática, revelando que o plano da legalidade está acima da dimensão da economicidade.

Considerando que a legislação vigente estabelece diretrizes e mecanismos de explicitação de custos no setor público, Diniz (2004) conclui que as percepções dos gestores e dos contadores de sua amostra são congruentes no que se refere aos aspectos abordados quanto aos sistemas de custos. No entanto, expõe que o fato de ambos os grupos concordarem com os conceitos de custo e resultados apresentados da legislação e na literatura não indica que, necessariamente, façam uso desses conhecimentos.

Os testes de hipóteses aplicados por Diniz (2004) indicaram que não há diferença estatisticamente significativa em dezoito das dezenove hipóteses formuladas. A única hipótese rejeitada testava se a forma como são prestadas as informações de custo dos serviços públicos era de fácil entendimento pelos cidadãos e a diferença significativa apresentada se deu no grau de concordância, visto que prefeitos revelaram maior incidência no sentido de concordarem totalmente, enquanto os assessores contábeis expressaram uma tendência maior de mais concordar do que discordar. Tendo em vista o exposto e com base no terceiro objetivo específico da presente pesquisa, sugere-se a hipótese a seguir:

H2: Gestores e contadores pensam de forma semelhante em relação aos conceitos de sistemas de gestão de custos aplicados ao setor público.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O objetivo do presente capítulo é descrever os procedimentos metodológicos realizados no desenvolvimento deste trabalho de pesquisa. Nesse sentido, tais procedimentos são expostos a seguir por meio de quatro seções, que por sua vez, descrevem a caracterização da presente pesquisa, a área de abrangência da pesquisa, a coleta e o tratamento dos dados.

3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

Várias taxionomias de tipos de pesquisas existentes na literatura podem ser empregadas para caracterização da pesquisa científica. Neste caso, adotou-se a classificação exposta por Vergara (2013) quanto aos fins e quanto aos meios. Dessa forma, quanto aos fins, a presente pesquisa caracteriza-se como descritiva, visto que se propõe descrever as características de determinada população e possui técnica padronizada de coleta de dados, em concordância com Gil (2010).

Quanto aos meios, caracteriza-se como bibliográfica e levantamento do tipo *survey*. Bibliográfica em virtude da utilização de publicações em livros, revistas, teses e dissertações, os quais são contribuições de diversos autores acerca do tema com o intuito de fundamentar teoricamente este estudo. Caracteriza-se ainda como levantamento do tipo *survey*, visto que ocorre, de acordo com Gil (2010, p.55), “a interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer”. O autor expõe ainda que “basicamente, procede-se à solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para em seguida, mediante análise quantitativa, obter as conclusões correspondentes dos dados coletados” (GIL, 2010, p. 55).

3.2 ABRANGÊNCIA DA PESQUISA

Fundada em 1954, a UFES é uma instituição autárquica vinculada ao Ministério da Educação (MEC) que possui atualmente 04 *campi* universitários, sendo dois destes localizados em Vitória, região metropolitana do Estado, nos bairros de Goiabeiras e Maruípe, um localizado no município de Alegre, no sul do Estado, e um localizado ao norte, no município de São Mateus. A instituição oferece 137 cursos de graduação, sendo 08 destes ofertados na modalidade Educação à distância (EAD) (UFES, 2013). Possui 79 cursos de pós-graduação *strictu sensu*, sendo 47 mestrados acadêmicos, 08 mestrados profissionais e 24 doutorados. É

possível observar esses e outros números a respeito da instituição objeto deste estudo na Tabela 1.

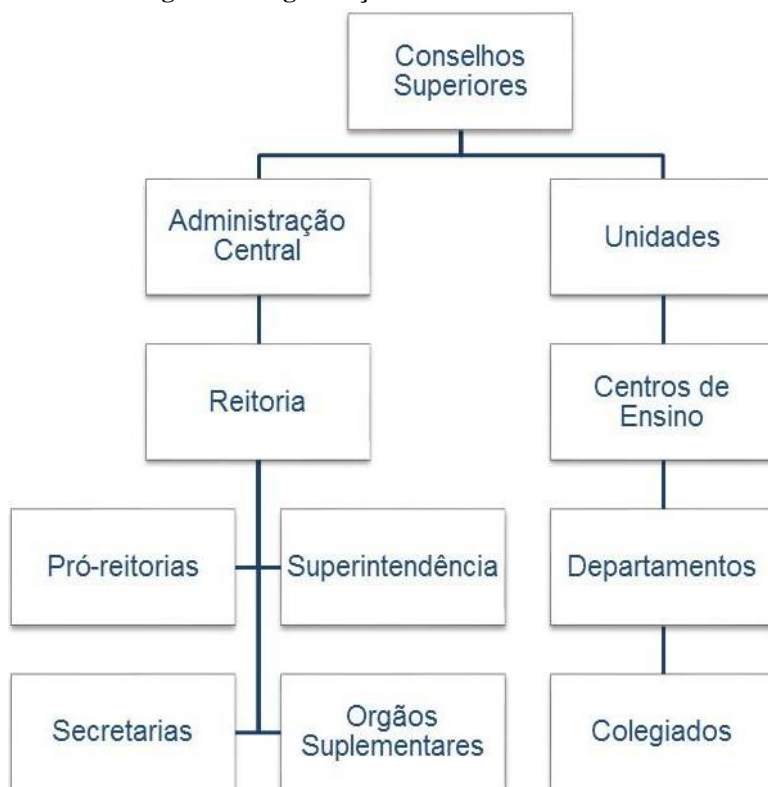
Tabela 1: UFES em números

Descrição	Quantidade	Descrição	Quantidade
Docentes - Total	7.305	Alunos - Matrículas Totais (2015)	25.115
Doutores	6.090	Graduação Presencial	18.776
Mestres	1.029	Graduação EAD	1.630
Especialistas	102	Pós-graduação mestrado e doutorado	3.444
Graduados	84	Pós-graduação Especialização	1.265
Servidores técnico-administrativos	3.219	Cursos de mestrado acadêmico	47
Cursos de Graduação	137	Cursos de mestrado profissional	8
Cursos de doutorado	24		

Fonte: Adaptado de UFES (2015).

Localizada no campus universitário de Goiabeiras, sua sede administrativa central está estruturada da forma apresentada a seguir, por meio da Figura 2.

Figura 1: Organização administrativa da UFES



Fonte: Adaptado da Resolução nº. 08/2014 do Conselho Universitário UFES

A organização administrativa da UFES está estruturada por meio da inter-relação dos componentes constantes da Figura 2, cujas definições e/ou funções estão sintetizadas no quadro apresentado por meio do Quadro 3.

Quadro 3: Informações sobre o Organograma Funcional da UFES

Conselhos Superiores	Constituído por: Conselho Universitário (Consuni), Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão (CEPE) e de Curadores. Estes, são assistidos administrativamente pelo Departamento de Administração dos Órgãos Colegiados Superiores (Daocs) e possuem funções distintas perante a comunidade acadêmica.
Reitoria	Órgão executivo da Administração Superior da UFES, com a função de gerenciamento administrativo supervisionando, coordenando e fiscalizando as atividades universitárias na execução das Ações institucionais
Pró-reitorias	As Pró-reitorias operacionalizam a gestão da universidade, dando suporte administrativo e acadêmico à Reitoria, cada qual em sua respectiva área e com atribuições específicas. São as seguintes: Administração; Extensão; Gestão de Pessoas e Assistência Estudantil; Graduação; Pesquisa e Pós-Graduação; e Planejamento e Desenvolvimento Institucional.
Secretarias	São unidades administrativas vinculadas à Administração Central que executam atividades específicas em uma determinada área considerada relevante para a vida acadêmica. A UFES possui três secretarias: a Secretaria de Relações Internacionais (SRI), a Secretaria de Educação a Distância (SEAD) e a Secretaria de Avaliação Institucional (SEAVIN).
Superintendência de Cultura e Comunicação	Órgão vinculado à Administração Central com a função de articular, propor, coordenar, executar e supervisionar as ações desenvolvidas pela universidade nas áreas de cultura e de comunicação.
Centros de Ensino	Unidades acadêmico administrativas que reúnem cursos e departamentos de uma mesma área do conhecimento. Cada centro possui um diretor e um vice-diretor – com mandatos de quatro anos – além do Conselho Departamental, que é composto pelos chefes de cada departamento. Cabe aos centros de ensino o desenvolvimento das atividades de ensino, pesquisa e extensão, em articulação com os cursos de graduação e as coordenações dos programas de pós-graduação.
Departamentos	Reúne os professores por área de conhecimento e atividades-fim, seja no ensino, na pesquisa e na extensão. A eleição do chefe de departamento é realizada em uma reunião em que cada membro tem um voto, inclusive a representação estudantil. O mandato do chefe de departamento é de dois anos.
Colegiados	Cada curso de graduação da UFES é coordenado por um Colegiado que reúne professores de cada departamento e representantes estudantis matriculados no respectivo curso.
Órgãos Suplementares	As atividades da Universidade são complementadas pelos seguintes órgãos suplementares: Prefeitura Universitária, Biblioteca Central, Instituto de Tecnologia (ITUFES), Instituto de Odontologia (IOUFES), Núcleo de Tecnologia da Informação (NTI), além do Hospital Universitário Cassiano Antônio Moraes (HUCAM), que mesmo sendo encampado pela EBSERH, mantém o vínculo de Órgão Suplementar.

Fonte: UFES (2015)

Para a realização desta, optou-se por considerar a população de contadores da UFES em seus quatro *campi*, totalizando 27 profissionais. Ademais, foram selecionados por meio do

procedimento de amostragem não probabilística e intencional, 52 gestores responsáveis pela elaboração, execução e controle do orçamento da universidade. A opção pela amostra intencional ocorreu em função da oportunidade de acesso aos respondentes selecionados.

Os gestores selecionados são os que estão de posse de diversos cargos, sendo eles: Reitor, Vice-reitora, Pró-Reitores (as), Prefeito, Subprefeitos, Gerentes subordinados à Prefeitura Universitária, Chefe da Auditoria Geral, Secretário de Avaliação Institucional, Secretário de Ensino a Distância e Superintendente de Cultura e Comunicação. Ademais, acrescentou-se os Diretores dos Departamentos e Divisões subordinadas às Pró-Reitorias de Administração (PROAD) e Pró-Reitoria de Planejamento e Desenvolvimento Institucional (PROPLAN) por se tratarem de Pró-Reitorias com relação mais próxima à temática desta pesquisa (UFES, 2015).

3.3 COLETA DOS DADOS

Realizou-se este estudo objetivando a obtenção de evidências empíricas sobre a percepção dos contadores e gestores da UFES, sobre os conceitos de sistema de gestão de custo aplicado ao setor público. Para a coleta dos dados o presente estudo se utilizou da técnica de questionário, sendo este “a técnica de investigação composta por um conjunto de questões que são submetidas a pessoas com o propósito de obter informações sobre conhecimentos, crenças, sentimentos, valores, interesses, expectativas, aspirações, temores, comportamento presente ou passado” (GIL, 2010, p. 121).

O questionário utilizado constante do Anexo A deste trabalho é composto por dois blocos na forma de sentenças abertas e fechadas – neste caso sendo de múltipla escolha: o primeiro contendo sentenças que visam identificar o perfil do respondente, tais como: faixa etária, tempo de experiência no setor público, tempo de experiência no setor em que trabalha, nível e área de formação, carreira na universidade e se ocupa atualmente ou ocupou nos últimos cinco anos, cargo de chefia ou direção.

O segundo bloco contém sentenças que objetivam captar as percepções dos respondentes acerca de sistemas de custos na UFES, bem como a importância que o respondente atribui a essas mesmas sentenças. Para responder às sentenças, foram utilizadas duas escalas construídas estruturalmente obedecendo ao padrão da Escala de Likert de quatro pontos. Na primeira escala, denominada escala de percepção, 1 quer dizer discordo totalmente e 4 quer dizer concordo totalmente com a afirmação exposta. Na segunda escala, denominada escala

de importância, 1 significa ser de nenhuma importância para o respondente a afirmação exposta e 4 ser totalmente importante.

A escolha deste padrão de escala decorre do motivo desta tornar possível medir a intensidade das respostas e possuir certa simplicidade na sua aplicabilidade. De acordo com Gil (2010, p. 136), “escalas sociais são instrumentos construídos com o objetivo de medir a intensidade das opiniões e atitudes da maneira mais objetiva possível”. Acrescenta ainda que “por serem de natureza quantitativa, constituem instrumentos bastante complexos” Gil (2010, p. 136).

Com o objetivo de assegurar a compreensão e abrangência das questões, realizou-se um pré-teste do questionário mediante a aplicação a cinco pessoas que compõem a população deste estudo, antes da sua aplicação efetiva. O pré-teste ocorreu desta forma, tendo em vista que este instrumento de coleta de dados já foi validado na pesquisa realizada por Ramos (2013). No momento da devolução, realizou-se breve entrevista com os mesmos objetivando obter informações a respeito das dificuldades encontradas nesta etapa e, dessa forma, assegurando a validade do questionário.

A construção do questionário ocorreu por meio da ferramenta Enquetes UFES, gerenciada pelo Núcleo de Processamento de Dados (NPD) da própria Universidade. De forma semelhante ao Software Aplicativo Google Docs (docs.google.com), esta permite que o usuário elabore a pesquisa eletrônica bem como a realização de testes e o acompanhamento do resultado online.

A vantagem desta ferramenta é o contato direto com a base de e-mails institucionais dos servidores da UFES, tornando mais rápida sua aplicação, uma vez que não é necessário solicitar a listagem de e-mails. Dessa forma, o tempo de aplicação do questionário é otimizado evitando-se burocracia neste aspecto. O envio do questionário foi precedido de contato telefônico objetivando ao esclarecimento da pesquisa. As respostas foram obtidas durante o mês de dezembro. Da população do estudo, obteve-se o retorno de 34 questionários (43%), totalizando 12 contadores respondentes e 22 gestores.

3.4 TRATAMENTO DOS DADOS

Inicialmente, os dados coletados foram analisados, interpretados e representados quantitativamente, por meio da estatística descritiva para descrevê-los e resumi-los de acordo com a proporção das respostas de cada questão e para cada escala Likert aplicada no

questionário proposto. A escala Likert “permite ao pesquisador uma melhor compreensão do comportamento dos dados por meio de tabelas, gráficos e medidas-resumo, identificando tendências, variabilidades e valores atípicos” (FAVERO *et al.*, 2009, p. 51). Diante disso, foram apresentados sob a forma de tabelas, evidenciando sua distribuição de frequência por classe e percentual correspondente.

Em seguida, os dados coletados foram analisados para a realização do teste utilizado. Optou-se, para esta pesquisa, utilizar o teste não-paramétrico de Mann-Whitney. De acordo com Favero *et al.* (2009, p. 163), “o teste de Mann-Whitney é aplicado para testar se duas amostras independentes foram extraídas de populações com médias iguais.” A partir dos valores dos pontos médios obtidos por meio do próprio teste, pode-se identificar qual dos grupos atribuiu maiores valores às questões propostas.

Dessa forma, ao comparar as respostas fornecidas pelos respondentes dos dois grupos sobre a mesma sentença, é possível fazer inferências sobre suas percepções, estabelecendo se a hipótese nula do teste estatístico deve ser rejeitada ou não. Objetivando dar maior rigor a pesquisa, o nível de significância adotado para testar as percepções a respeito de cada sentença será de 5%.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo são apresentados os resultados extraídos da pesquisa realizada junto aos contadores e gestores de cargos relacionados à elaboração e execução do orçamento da UFES. O capítulo está dividido em duas seções: na primeira, apresenta-se a análise descritiva do perfil sociodemográfico dos respondentes; na segunda, a análise dos resultados da pesquisa.

4.1 CARACTERÍSTICAS DOS RESPONDENTES

Foram analisadas nesta seção as sentenças pertencentes ao primeiro bloco do questionário aplicado. Este é composto por sentenças de ordem sociodemográficas que visam delinear o perfil dos respondentes. Na composição do quadro de gestores respondentes, no que corresponde à faixa etária dos respondentes, pode-se verificar na Tabela 2, a predominância de servidores com idade superior a 55 anos (36%), seguido do valor de 27% correspondente aos intervalos de 36 a 45 anos e 46 a 55 anos. O menor percentual equivale ao intervalo de 26 a 35 anos (9%). Nenhum dos gestores possui idade inferior a 26 anos.

Com relação aos contadores, há a predominância no intervalo entre 26 a 35 anos (58%), seguido pelos intervalos de 36 a 45 anos e 46 a 55 anos, que representam 25% e 17%, respectivamente. Nenhum dos contadores possui idade inferior a 26 anos ou superior a 55 anos. Isso se deve ao fato de que o cargo de contador provém de concurso público, enquanto os cargos de gestão, em sua maioria, são preenchidos por meio de indicação. Os demais cargos de gestão são preenchidos por meio de eleições, como no caso do reitor, vice-reitor e dos diretores das Unidades Acadêmicas.

De acordo com a Tabela 2, pode-se observar que assim como na análise da faixa etária, os gestores possuem maior tempo de experiência, contando com 50% dos respondentes atuando há mais de 15 anos no setor público. Dos demais gestores, 23% possuem entre 6 e 10 anos de experiência, 18% possuem entre 11 a 15 anos e apenas 9% possuem até 5 anos de experiência. Quanto aos contadores, há a predominância dos respondentes no intervalo entre 6 a 10 anos de experiência, contando com 58%, os contadores com até 5 anos e com 11 a 15 anos, apresentam um mesmo percentual de 17. Apenas 8% possuem mais de 15 anos de atuação no setor público.

Tabela 2: Distribuição do perfil sociodemográfico dos respondentes

Variáveis	Contadores		Gestores		Variáveis	Contadores		Gestores	
Faixa Etária	N	(%)	N	(%)	Tempo de Experiência no setor em que trabalha	N	(%)	N	(%)
Até 25 anos	0	0	0	0	Até 5 anos	6	50	8	36
26 a 35 anos	7	58	2	9	de 6 a 10 anos	3	25	4	18
36 a 45 anos	3	25	6	27	de 11 a 15 anos	2	17	2	9
46 a 55 anos	2	17	6	27	Mais de 15 anos	1	8	8	36
mais de 55 anos	0	0	8	36					
Variáveis	Contadores		Gestores		Variáveis	Contadores		Gestores	
Tempo de experiência no setor público	N	(%)	N	(%)	Nível de formação	N	(%)	N	(%)
Até 5 anos	2	17	2	9	Graduação	0	0	3	14
de 6 a 10 anos	7	58	5	23	Especialização	5	42	4	18
de 11 a 15 anos	2	17	4	18	Mestrado	7	58	7	32
Mais de 15 anos	1	8	11	50	Doutorado	0	0	8	36
Variáveis					Variáveis	Contadores		Gestores	
Função exercida nos últimos 5 anos	N	%			Carreira	N	(%)	N	(%)
Reitor(a)/Vice-Reitor(a)/Pró-reitor(a)	2	6							
Diretor(a) de Unidade Acadêmica	3	9			Professores	0	0	7	32
Diretor(a) de Unidade Administrativa	14	41							
Chefe de Departamento ou Coordenador(a) de Curso	3	9			Técnico-Administrativo	12	100	15	68
Contador	12	35							

Fonte: Dados da pesquisa

Em consonância aos dados anteriormente apresentados, observa-se que os gestores que possuem idade superior a 55 anos (36%) são os que possuem mais de 15 anos de atuação no setor público, representando 50% dos gestores respondentes. Consequentemente, são os que possuem mais tempo de experiência no setor em que trabalham, apresentando, no entanto, o mesmo percentual (36%) dos gestores que possuem até 5 anos no setor em que atuam. No caso dos contadores, 50% possuem até 5 anos de experiência no setor em que trabalham atualmente, seguidos por 25%, 17% e 8%, respectivamente, nos demais intervalos.

Quando perguntado aos contadores a respeito de sua formação, verifica-se que estes buscam especializar-se visto que nenhum possui apenas o curso de graduação. Isto pode ser explicado pelo fato da universidade incentivar de forma remunerada a qualificação do seu quadro de servidores. Embora nenhum contador possua o título de doutor, esse fato pode estar relacionado ao tempo de atuação no setor público, pois quanto maior este for, maior espera-se que seja a qualificação do servidor. Diante disso, tendo em vista que 50% dos gestores

possuem mais de 15 anos de atuação no setor público, verifica-se, que 36% dos gestores (o maior percentual da distribuição) possuem doutorado, conforme exposto na Tabela 2.

Os técnico-administrativos em educação (TAE) da amostra tiveram uma participação efetiva nesta pesquisa, pois, dos 34 respondentes (12 contadores e 22 gestores), 100% dos contadores e 68% dos gestores possuem o vínculo de TAE na universidade e apenas 32% dos gestores respondentes são professores da Instituição.

Em relação à função exercida pelos respondentes nos últimos 5 anos, pode-se observar na Tabela 2 que 100% dos contadores ingressou na universidade objeto desta pesquisa neste mesmo cargo. Enquanto que 41% dos gestores desempenham função de diretor (a) de unidade administrativa nos últimos 5 anos, seguidos pelas demais distribuições. A menor concentração de gestores que desempenham a atual função no decorrer dos últimos 5 anos está de posse de cargos de reitor, vice ou Pró-Reitores. Isto pode ser explicado pelo fato do cargo de Pró-reitor (a) ser advindo de indicação, consequentemente, pode ser que ocorra alteração do mesmo no decorrer de um mesmo mandato do Reitor eleito.

4.2 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção são apresentadas as análises descritivas dos resultados obtidos a partir do Bloco B do questionário aplicado, bem como as discussões destes, baseando-se na fundamentação teórica abordada no capítulo 2 deste estudo.

4.2.1 Informações gerenciais na tomada de decisão

Para atender aos objetivos propostos por um sistema de custos, a utilização de relatórios gerenciais por parte dos gestores é apontada pelos estudiosos como essencial (SILVA e DRUMOND, 2004), uma vez que só valerá o custo de implantação se ele for menor do que a contribuição (MACHADO, 2002). De acordo com Holanda (2011), as políticas públicas são cumpridas de forma eficiente quando os administradores do setor público se utilizam de um conjunto de informações gerenciais para tal tarefa.

Nesse contexto, as sentenças de 1 a 3 objetivaram identificar a percepção dos contadores e gestores com relação à utilização das informações gerenciais emitidos pelo setor de contabilidade e sobre os conhecimentos dos gestores, obtendo, dessa forma, as respostas apresentadas por meio da Tabela 3.

Tabela 3: Utilização de relatórios gerenciais

Sentenças	1. Os gestores se utilizam das informações gerenciais fornecidas pelo setor de contabilidade.				2. As informações gerenciais emitidas pelo setor de contabilidade sempre são acatadas pelos gestores na tomada de decisões no seu campus.				3. Os gestores possuem conhecimento suficiente para tomada de decisões baseadas em informações gerenciais fornecidas pelo setor de contabilidade do órgão onde atua.			
	Contadores		Gestores		Contadores		Gestores		Contadores		Gestores	
Escala de Percepção	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
Concordo Totalmente	3	25.00	2	9.09	2	16.67	1	4.55	1	8.33	0	0.00
Concordo Parcialmente	3	25.00	7	31.82	3	25.00	8	36.36	3	25.00	4	18.18
Discordo Parcialmente	4	33.33	10	45.45	5	41.67	9	40.91	4	33.33	12	54.55
Discordo Totalmente	2	16.67	3	13.64	2	16.67	4	18.18	4	33.33	6	27.27
Pontos Médios	18.79		16.80		18.21		17.11		18.33		17.05	
Estatística Z	-.589				-.325				-.388			
p-valor	.556				.746				.698			
Escala de Importância	Contadores		Gestores		Contadores		Gestores		Contadores		Gestores	
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
Totalmente Importante	9	75.00	10	45.45	9	75.00	7	31.82	8	66.67	9	40.91
Muito Importante	2	16.67	7	31.82	2	16.67	11	50.00	4	33.33	9	40.91
Pouco Importante	1	8.33	3	13.64	1	8.33	2	9.09	0	0.00	2	9.09
Nenhuma Importância	0	0.00	2	9.09	0	0.00	2	9.09	0	0.00	2	9.09
Pontos Médios	20.96		15.61		22.21		14.93		21.00		15.59	
Estatística Z	-1.666				-2.222				-1.672			
p-valor	.096				.026*				.095			

Fonte: Dados da pesquisa

Quando perguntado sobre a utilização pelos gestores dos relatórios gerenciais fornecidos pelo setor contábil do órgão (Sentença 1), observa-se que não há diferença significativa entre as percepções dos grupos pesquisados ($z = -0,589$; $p = 0,556$), ou seja, ambos os grupos pensam de forma semelhante, discordando na assertiva (total ou parcialmente) em 50% (contadores) e 59,09% (gestores), demonstrando que os gestores não se utilizam dos relatórios gerenciais contábeis.

Este resultado se mostra contrário ao exposto por Silva e Drumond (2004), visto que os gestores, em sua maioria, afirmam não fazer uso de relatórios gerenciais emitidos pelo setor contábil. A não utilização das informações de custos pode provocar reflexos nos diferentes tipos de decisões possíveis de serem tomadas a partir desse conhecimento (ELDENBURG; WOLCOTT, 2007). As autoras salientam que à medida que se obtém informações de custos é possível compreender de que maneira a qualidade das decisões gerenciais pode ser afetada por incertezas e tendenciosidades, quais as decisões éticas a serem tomadas e sua devida importância, bem como quais informações são relevantes para tomar decisões eficazes.

No que diz respeito à escala de importância, os resultados sugerem que não existe diferença significativa entre os dois grupos da pesquisa ($z = -1,666$; $p = 0,096$). Portanto, compreende-se que contadores e gestores consideram importante (91,67% e 77,27%, respectivamente) que os gestores se utilizem de informações gerenciais fornecidas pelo setor contábil. Pode-se inferir, portanto, que a implantação de um sistema de custos na instituição pesquisada será utilizada pelos mesmos como ferramenta para uma gestão mais eficiente.

Na segunda sentença, sobre os gestores sempre acatarem as informações gerenciais emitidas pelo setor de contabilidade, ambos os grupos pensam de maneira semelhante ao discordar dessa afirmação ($z = -0,325$; $p = 0,746$). Observa-se que os contadores discordam (total ou parcialmente) em 58,34% e os gestores em 59,09%. Quando se trata da escala de importância aplicada a esta assertiva ($z = -2,222$; $p = 0,026$), com base no valor dos pontos médios do teste de Mann-Whitney, pode-se notar que houve uma diferença significativa entre as respostas dos dois grupos, ao nível de 5%.

Portanto, contadores e gestores pensam de forma diferente, visto que os contadores consideram muito ou totalmente importante que os gestores acatem as informações emitidas pelo setor contábil no momento da tomada de decisão. Vale destacar que nenhum dos contadores afirmou não haver importância neste fato e apenas 8,33% considera de pouca importância para a gestão de seu campus, enquanto que 18,18% dos gestores não reconhece nenhuma ou pouca importância na prática citada.

Em consonância a estes resultados, Ramos (2013) afirma que a utilização de relatórios contábeis para a tomada de decisões gerenciais exige dos gestores que além dos conhecimentos de gestão estes possuam também conhecimentos contábeis, propiciando dessa forma, que suas decisões sejam úteis e eficientes ao fornecer produtos e serviços à sociedade. Logo, a sentença 3 aborda a tomada de decisões dos gestores com base em relatórios contábeis.

Entretanto, percebe-se que apesar de ambos os grupos atribuírem alto grau de importância à esta afirmação, 100% (contadores) e 81,82% (gestores), os contadores discordam em 66,66% que os gestores possuam tais conhecimentos. Quanto aos gestores, nenhum concorda totalmente que possua conhecimentos suficientes e apenas 18,18% (concordam parcialmente) consideram possuir conhecimento suficiente para tomada de decisões baseadas em informações gerenciais fornecidas pelo setor de contabilidade do órgão.

Estando a maioria dos gestores de acordo com os contadores, ao assumir que não possuem conhecimentos suficientes para tomar decisões baseando-se nos relatórios contábeis ($z = -0,388$; $p = 0,698$) e não havendo discordância quanto à importância desta afirmação ($z = -1,672$; $p = 0,095$), pode-se concluir que não houve diferença significativa entre as percepções dos grupos no que se refere à sentença 3.

Em conformidade ao exposto na fundamentação teórica deste estudo, destaca-se que é importante que a implantação de um sistema de custo seja capaz de fornecer informações que beneficiem diversos níveis e setores da Administração Pública (Diniz, 2004), portanto, gestores e contadores. Deve haver, no momento da efetiva implementação de um sistema de custo na UFES, treinamentos e capacitações dos usuários, pois como salienta Diniz (2004), a relevância do sistema de informação de custo é identificada por meio do modo como são utilizados os dados fornecidos aos administradores públicos, principalmente no que concernem as atividades que subsidiam o planejamento das ações administrativas.

4.2.2 Sistemas de custo no planejamento orçamentário

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP, 2015), o orçamento representa o instrumento de planejamento de qualquer entidade, pública ou privada, e representa o fluxo de ingressos e aplicação de recursos em determinado período. A literatura o aponta como uma das fases iniciais da gestão pública, uma vez que a partir dele, as formas de implementação das políticas públicas podem ser projetadas (DINIZ, 2004).

Nesse sentido, as sentenças 4 e 5 objetivaram identificar a percepção dos respondentes a respeito de seu conhecimento sobre custo como um dos elementos-chave nas propostas orçamentárias. Como resultado, constatou-se por meio da Tabela 4, que 50% dos contadores assumem que um sistema de custo se apresenta como uma ferramenta de grande utilidade na etapa do planejamento orçamentário e acreditam que conhecer os custos dos produtos e serviços seja um fator relevante para que a proposta orçamentária atinja os resultados esperados (sentença 4).

Tabela 4: Sistema de custo no planejamento orçamentário

Sentenças	4. Informações sobre custo dos produtos e serviços públicos fazem com que a proposta orçamentária atinja seus objetivos.				5. Ao medir os insumos (materiais e mão de obra) dos serviços públicos, o sistema de custo torna possíveis as comparações e cria medidas e padrões de grande utilidade para a tomada de decisão dentro do processo orçamentário.			
	Contadores		Gestores		Contadores		Gestores	
Escala de Percepção	F	%	F	%	F	%	F	%
Concordo Totalmente	3	25.00	4	18.18	6	50.00	4	18.18
Concordo Parcialmente	3	25.00	6	27.27	2	16.67	9	40.91
Discordo Parcialmente	5	41.67	9	40.91	2	16.67	5	22.73
Discordo Totalmente	1	8.33	3	13.64	2	16.67	4	18.18
Pontos Médios	18.50		16.95		20.17		16.05	
Estatística Z	-.455				-1.198			
p-valor	.649				.231			
Escala de Importância	Contadores		Gestores		Contadores		Gestores	
	F	%	F	%	F	%	F	%
Totalmente Importante	9	75.00	11	50.00	9	75.00	16	72.73
Muito Importante	2	16.67	7	31.82	2	16.67	4	18.18
Pouco Importante	1	8.33	3	13.64	1	8.33	2	9.09
Nenhuma Importância	0	0.00	1	4.55	0	0.00	0	0.00
Pontos Médios	19.42		16.45		17.75		17.36	
Estatística Z	-.927				-.140			
p-valor	.354				.889			

Fonte: Dados da pesquisa

A percepção dos gestores se assemelha à dos contadores ($z = -0,455$; $p = 0,649$), visto que 45,45% assinalaram em concordância a esta afirmativa. Em consonância a este resultado, os grupos consideram muito ou totalmente importante 91,67% (contadores) e 81,82% (gestores) o assunto abordado nesta sentença. Os resultados sugerem, portanto que também não há diferença significativa entre suas percepções no que se refere à escala de importância ($z = -0,927$; $p = 0,354$), conforme Tabela 4.

Para 66,67% dos contadores e 59,09% dos gestores, a mensuração dos insumos dos serviços públicos permite uma forma de comparação e se mostra útil na tomada de decisões dentro do processo orçamentário (Sentença 05). De igual maneira, os grupos concordam quanto a importância da atuação de um sistema de custo no estabelecimento de padrões e medidas de comparação dentro do processo orçamentário, pois 91,67% dos contadores assinalaram de forma positiva enquanto 90,91% dos gestores afirmaram considerar muito ou totalmente importante.

Tendo em vista a literatura abordada no que se refere aos conceitos de sistemas de custo aplicado ao setor público e a obrigação legal disposta em diversos instrumentos legais anteriormente apresentados, pode-se inferir que, quanto a este grupo de sentenças, os dos dois grupos expressam percepções alinhadas a tais elementos. Pode-se inferir também que apesar dos gestores apresentarem pontos médios do teste de Mann-Whitney menores na afirmação que julga sobre os sistemas de custo tornarem possíveis comparações, o teste estatístico revela que não houve diferença significativa entre suas percepções ($z = -1,198$; $p = 0,231$) nem quanto à escala de importância ($z = -0,140$; $p = 0,889$), sendo este grupo tão incisivo quanto os contadores ao demonstrar sua percepção quanto a importância do tema (Tabela 4).

Os resultados encontrados relacionam-se com a literatura, pois demonstram que a gestão de custos no âmbito do setor público é um instrumento essencial ao gestor, sendo decisiva para condução dos interesses públicos (SILVA e DRUMOND, 2004). Vale lembrar que o sistema de custo já é visto como um instrumento da gestão pública desde a Lei Federal n.º 4.320/1964 (BRASIL, 1964) objetivando avaliar e acompanhar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial (BRASIL, 2000). Diante do exposto pode-se destacar a ideia de Diniz (2004) que uma das principais atividades na gestão governamental é a elaboração do orçamento público, considerando que este deve ser estruturado com base no sistema de controle de custo.

4.2.3 Percepções de custo como instrumento de gestão

A melhoria na qualidade dos serviços prestados ocorre quando a administração pública consegue prestar à sociedade, o mesmo serviço, porém com maior qualidade, quantidade e a custos menores. Dessa forma, adotar um sistema de custo figura como condição necessária para a implantação de programas de qualidade, uma vez que os custos estão entre os principais indicadores de desempenho das organizações, exercendo um papel chave nos processos decisórios (ALONSO, 1999).

Nesse sentido, observando que, o custo é uma ferramenta poderosa conforme aponta Alonso (1999) no que corresponde ao objetivo de melhorar o desempenho organizacional, deve-se atentar às medidas que visem a implantação de sistemas de custo. Em seguida, é preciso atentar ao gerenciamento de forma correta das informações por ele geradas, com objetivando o controle dos recursos públicos disponíveis. Com o intuito de captar a percepção dos respondentes acerca dessa discussão, foi elaborado o grupo de sentenças a seguir (6 a 8).

Quando exposto que a análise dos custos dos serviços permite a economia dos recursos financeiros dos órgãos públicos (sentença 6), 75% dos contadores demonstraram concordância com a afirmação e 72,73% dos gestores responderam de forma semelhante ($z = -0,799$; $p = 0,424$). Sobre a mesma afirmação, é importante notar que tanto os contadores quanto os gestores possuem o mesmo entendimento ($z = -0,047$; $p = 0,963$) ao considerá-la em altos percentuais muito ou totalmente importantes, 100% e 95,46%, respectivamente, conforme exposto na Tabela 5.

Tabela 5: Custo como instrumento de gestão

Sentenças	6. A análise dos custos dos serviços permite a economia dos recursos financeiros dos órgãos públicos.				7. A existência de um sistema de custo permite o controle dos desperdícios de recursos públicos.				8. As administrações públicas federais, salvo raras exceções, têm se restringindo basicamente aos registros contábeis, deixando de buscar instrumentos de controle capazes de propiciar a medida e a avaliação dos resultados das ações governamentais.			
	Contadores		Gestores		Contadores		Gestores		Contadores		Gestores	
Escala de Percepção	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
Concordo Totalmente	6	50.00	7	31.82	6	50.00	6	27.27	4	33.33	7	31.82
Concordo Parcialmente	3	25.00	9	40.91	2	16.67	8	36.36	5	41.67	7	31.82
Discordo Parcialmente	2	16.67	3	13.64	3	25.00	6	27.27	2	16.67	8	36.36
Discordo Totalmente	1	8.33	3	13.64	1	8.33	2	9.09	1	8.33	0	0.00
Pontos Médios	19.25		16.55		19.33		16.50		18.13		17.16	
Estatística Z	-.799				-.830				-.285			
p-valor	.424				.406				.775			
Escala de Importância	Contadores		Gestores		Contadores		Gestores		Contadores		Gestores	
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
Totalmente Importante	8	66.67	16	72.73	10	83.33	14	63.64	7	58.33	11	50.00
Muito Importante	4	33.33	5	22.73	1	8.33	6	27.27	5	41.67	7	31.82
Pouco Importante	0	0.00	1	4.55	0	0.00	2	9.09	0	0.00	3	13.64
Nenhuma Importância	0	0.00	0	0.00	1	8.33	0	0.00	0	0.00	1	4.55
Pontos Médios	17.58		17.45		19.42		16.45		19.25		16.55	
Estatística Z	-.047				-1.036				-.842			
p-valor	.963				.300				.400			

Fonte: Dados da pesquisa

Contando com um enfoque diferente, perguntou-se novamente a respeito da economia dos recursos públicos, porém, com relação ao controle de desperdícios (sentença 7). O retorno obtido revela que 66,67% dos contadores e 63,63% dos gestores concordam que a implantação de um sistema de custo favoreceria a economia de recursos financeiros na universidade por meio do controle de desperdícios ($z = -0,830$; $p = 0,406$).

Nesse sentido, os valores dos pontos médios do teste de Mann-Whitney refletem que os contadores atribuem maior importância que os gestores quanto à atuação do referido sistema no controle de desperdício dos recursos públicos ($z = -1,036$; $p = 0,300$). Entretanto, os dois grupos apresentam altos percentuais e bem próximos contando com 91,66% (contadores) e 90,91% (gestores). Os dados da tabela revelam ainda que 75% dos contadores e 63,64% dos gestores concordam ($z = -0,285$; $p = 0,775$) que a administração pública se baseia somente em registros contábeis para avaliação da gestão (sentença 8), quando existem várias medidas de desempenho e para uma avaliação eficiente, como afirma Ramos (2013), é necessário se utilizar de um conjunto destas e não apenas uma.

Quando perguntados quanto ao grau de importância da afirmação proposta, os dados apresentados (Tabela 5) demonstram que ambos os grupos percebem a relevância de um sistema de custo para o controle dos recursos públicos ($z = -0,842$; $p = 0,400$), visto que 100% dos contadores consideram muito ou totalmente importante a busca de mecanismos de controle das ações governamentais e 81,82% dos gestores pensam da mesma forma. Como destacado na fundamentação teórica, o bom desempenho das organizações públicas resulta do uso racional dos recursos disponíveis, visando atingir as metas priorizadas nos instrumentos de planejamento e de ações que realinhem os objetivos da organização com as aspirações da sociedade (SILVA e DRUMOND, 2004).

Em síntese, vale ressaltar que os contadores se mostraram mais enfáticos ao responderem aos três itens pertencentes a este grupo de sentenças, uma vez que os valores dos pontos médios do teste de Mann-Whitney apresentados por estes são maiores que os apresentados pelos gestores. Desse modo, diante da análise dos resultados obtidos, pode-se observar que ambos assumem a importância de um sistema de custos como instrumento de controle na gestão pública, mais especificamente, em sua universidade, não apresentando, portanto, diferenças significativas entre suas percepções e importância atribuída a este grupo de sentenças.

4.2.4 Percepções da importância de sistemas de custo na avaliação da gestão

Este grupo (sentenças de 9 a 11 e a sentença 20) objetivou tratar da utilização de um sistema de custos como ferramenta de avaliação da gestão pública e assim captar as percepções dos contadores e gestores da UFES sobre este assunto. Dessa forma, para iniciar a discussão deste grupo perguntou-se a respeito da ocasião da implantação de um sistema de custo mesmo que este evidencie possível ineficiência da gestão, bem como desperdícios de recursos públicos.

É possível notar, de acordo com a Tabela 6, que 100% dos contadores concordam parcial ou totalmente com a implantação de um sistema de custo, mesmo evidenciando as possíveis situações citadas.

Tabela 6: Sistemas de custo na avaliação da gestão

Sentenças	9. A administração pública federal deveria implantar um sistema de custo, mesmo sabendo que ele é capaz de mostrar ineficiência e os desperdícios de recursos públicos.				10. A ausência de um sistema de custo traz dificuldade para a administração pública federal avaliar a utilização dos recursos aplicados pelos ordenadores de despesa e os resultados por eles atingidos.				11. O sistema de custo permite comparar os custos entre as Instituições Federais de Ensino, que possuem as mesmas peculiaridades, o que proporciona a obtenção de informações capazes de analisar o desempenho dos gestores.				20. A utilização de informação sobre custo aumentaria a possibilidade de aprovação das contas dos gestores, pela diminuição de desperdícios ou má aplicação dos recursos públicos.			
Escala de Percepção	Contador		Gestor		Contador		Gestor		Contador		Gestor		Contador		Gestor	
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
Concordo Totalmente	11	91.67	12	54.55	11	91.67	11	50.00	8	66.67	9	40.91	7	58.33	8	36.36
Concordo Parcialmente	1	8.33	8	36.36	0	0.00	8	36.36	3	25.00	8	36.36	4	33.33	11	50.00
Discordo Parcialmente	0	0.00	0	0.00	0	0.00	3	13.64	1	8.33	4	18.18	1	8.33	1	4.55
Discordo Totalmente	0	0.00	2	9.09	1	8.33	0	0.00	0	0.00	1	4.55	0	0.00	2	9.09
Pontos Médios	21.67		15.23		21.63		15.25		20.67		15.77		20.04		16.11	
Estatística Z	-2.198				-2.108				-1.495				-1.208			
p-valor	.028*				.035*				.135				.227			
Escala de Importância	Contador		Gestor		Contador		Gestor		Contador		Gestor		Contador		Gestor	
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
Totalmente Importante	11	91.67	17	77.27	11	91.67	16	72.73	7	58.33	9	40.91	9	75.00	13	59.09
Muito Importante	1	8.33	4	18.18	1	8.33	5	22.73	5	41.67	11	50.00	3	25.00	9	40.91
Pouco Importante	0	0.00	1	4.55	0	0.00	1	4.55	0	0.00	2	9.09	0	0.00	0	0.00
Nenhuma Importância	0	0.00	0	0.00	0	0.00	0	0.00	0	0.00	0	0.00	0	0.00	0	0.00
Pontos Médios	19.13		16.61		19.63		16.34		19.83		16.23		19.25		16.55	
Estatística Z	-1.061				-1.307				-1.134				-.914			
p-valor	.289				.191				.257				.361			

Fonte: Dados da pesquisa

Percebe-se que novamente os valores dos pontos médios do teste de Mann-Whitney referentes às avaliações pontuadas pelos contadores são mais altos (21,67) quando comparadas às dos gestores (15,23). No caso dos gestores, 90,91% concordam com a implantação nestas condições, no entanto, ao analisar mais detalhadamente o grau de concordância, observa-se

que apenas 54,55% dos gestores concordam totalmente com esta afirmação, 36,36% concordam parcialmente e os outros 9,09% restantes discordam totalmente.

Dessa forma, houve uma diferença significativa ($z = -2,198$; $p = 0,028$), ao nível de 5%, entre as percepções dos dois grupos quanto às implicações da implantação de um sistema de custo na universidade. No entanto, apesar de apresentar diferença significativa quanto às percepções, contadores e gestores pensam da mesma forma ($z = -1,061$; $p = 0,289$) ao reconhecerem a importância da utilização de um sistema de custos para avaliação e controle de má gestão (100% e 95,45%, respectivamente), mesmo que evidencie ineficiência à sociedade. Os valores dos pontos médios do teste de Mann-Whitney dos contadores (21,63) com relação à sentença 10 são maiores que a dos gestores (15,25), revelando novamente uma diferença significativa ($z = -2,108$; $p = 0,035$) no tocante às percepções.

Para 91,67% dos contadores, há dificuldade na avaliação da utilização dos recursos aplicados por não haver um sistema de custo na universidade estudada, fazendo com que a avaliação seja realizada observando apenas se os recursos são utilizados em sua totalidade ou não. Apenas 8,33% discordam totalmente desta afirmação, enquanto 13,64% dos gestores discordam parcialmente e 86,36% concordam parcial ou totalmente.

Como se pode observar na Tabela 6, há uma mesma tendência tanto dos contadores (100%) quanto dos gestores (95,46%) em considerar importante esta afirmação ($z = -1,307$; $p = 0,191$), apenas 4,55% dos gestores a consideram pouco importante. No que tange à comparação de informações sobre custos entre instituições federais que possuem as mesmas características socioeconômicas (sentença 11), indagou-se se essas informações contribuem para uma melhor análise do desempenho dos gestores. Observa-se que 91,67% dos contadores e 77,27% dos gestores concordam com a afirmação proposta.

A Tabela 6 revela ainda que os respondentes foram enfáticos ao considerarem muito ou totalmente importante (100% dos contadores e 90,91% dos gestores) a utilização das informações de custo como instrumento de comparação entre instituições federais que apresentem as mesmas peculiaridades, pois favoreceria a análise comparativa de desempenhos da gestão. Os resultados sugerem que não houve diferença significativa no que se refere à escala de percepção ($z = -1,495$; $p = 0,135$), bem como à escala de importância ($z = -1,134$; $p = 0,257$).

Finalizando este grupo de sentenças, a respeito das informações de custo favorecerem a aprovação das contas dos gestores, ou seja, favorecerem a avaliação da gestão (sentença 20),

considerando a diminuição da possibilidade de desperdícios ou má aplicação dos recursos públicos, os participantes demonstraram concordância em suas percepções ($z = -1,208$; $p = 0,227$). Os contadores são mais enfáticos, pois 58,33% concordam totalmente e 33,33% parcialmente, quanto aos gestores, apenas 36,36% concordam totalmente e 50% parcialmente. Os contadores e gestores demonstraram 100% de concordância ($z = -0,914$; $p = 0,361$) ao considerar a importância da utilização das informações de custo como mecanismo de avaliação das contas dos gestores.

É possível observar que no contexto brasileiro, a demanda por serviços públicos tem se mostrado crescente e a discussão relativa à esta temática normalmente é direcionada ao montante de recursos financeiros necessários ao atendimento dessas demandas (BOUERI, ROCHA, RODOPOULOS, 2015). No entanto, conforme apontam estes autores, o Brasil já apresenta um padrão elevado de gasto público quando comparado ao padrão internacional. Desse modo, deve-se direcionar a discussão a elevar os níveis de serviços públicos ofertados através da elevação da eficiência na aplicação dos recursos públicos e não tomando por base a ideia de que uma quantidade maior de recursos representará maior satisfação das necessidades demandadas pela sociedade (BOUERI, ROCHA, RODOPOULOS, 2015).

Os resultados apresentados neste grupo de sentenças demonstram que os participantes se encontram cientes das implicações da implantação de um sistema de custo na universidade, pois como exposto, esta ação poderá servir como forma de avaliação da gestão ao evidenciar ineficiência e desperdícios de recursos. Fonseca e Santos (2014), evidenciaram em seu estudo que a contabilidade de custos gerou em todas as empresas de sua amostra, indicadores utilizados na gestão com o objetivo de controle e/ou melhoria das atividades e processos organizacionais.

No entanto, a ausência de um sistema de custo impede tal de avaliação na universidade e ocasiona o comprometimento da mensuração e fixação de medidas de desempenho nos serviços prestados à sociedade (SOUZA E CARVALHO, 2012). Por outro lado, os sistemas de informação existentes não produzem a informação necessária para o governo conhecer quais são as atividades que agregam valor ao resultado final das suas ações. Dessa forma, não é de conhecimento do governo onde há ocorrência de desperdício e onde há ocorrência de eficiência na aplicação dos recursos.

Diante dos resultados deste grupo é possível sinalizar o entendimento da atual estrutura da área contábil da universidade quanto à importância aos custos no serviço público, uma vez

que o tema é extremamente oportuno e terá importância crescente para a administração pública (ALONSO, 1999), servindo para uma análise adequada de eficiência e qualidade do gasto (BORGES; MARIO; CARNEIRO, 2013).

4.2.5 Percepções da utilização de um sistema de custo na tomada de decisão

O objetivo deste grupo de sentenças é identificar as percepções dos participantes quanto à utilização das informações de custo no processo decisório da instituição pública de ensino estudada. A primeira sentença deste grupo (sentença 12) procurou saber se os participantes julgam ser necessário conhecer apenas o custo da aquisição para refletir numa adequada tomada de decisão, ou se também se faz necessário conhecer os benefícios trazidos pela aquisição em questão. As respostas estão descritas na Tabela 7.

Tabela 7: Sistema de custo na tomada de decisão

Sentenças	12. Conhecer o custo das aquisições (materiais e serviços de terceiros) isoladamente não ajuda a tomar uma boa decisão. É necessário conhecer também os benefícios.				13. A decisão de fornecer ou terceirizar um determinado serviço, construir ou alugar determinadas instalações, deve ser precedida de um levantamento de custo.				14. O conhecimento dos custos dos produtos e serviços públicos é útil para decidir por sua continuidade, seu incremento ou sua paralisação.			
	Contadores		Gestores		Contadores		Gestores		Contadores		Gestores	
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
Concordo Totalmente	4	33.33	8	36.36	9	75.00	15	68.18	9	75.00	15	68.18
Concordo Parcialmente	6	50.00	6	27.27	1	8.33	5	22.73	2	16.67	4	18.18
Discordo Parcialmente	2	16.67	6	27.27	1	8.33	1	4.55	1	8.33	3	13.64
Discordo Totalmente	0	0.00	2	9.09	1	8.33	1	4.55	0	0.00	0	0.00
Pontos Médios	18.83		16.77		17.92		17.27		18.33		17.05	
Estatística Z	-.608				-.225				-.450			
p-valor	.543				.822				.653			
Escala de Importância	Contadores		Gestores		Contadores		Gestores		Contadores		Gestores	
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
Totalmente Importante	8	66.67	14	63.64	12	100.00	17	77.27	9	75.00	16	72.73
Muito Importante	2	16.67	6	27.27	0	0.00	5	22.73	3	25.00	6	27.27
Pouco Importante	2	16.67	2	9.09	0	0.00	0	0.00	0	0.00	0	0.00
Nenhuma Importância	0	0.00	0	0.00	0	0.00	0	0.00	0	0.00	0	0.00
Pontos Médios	17.50		17.50		20.00		16.14		17.75		17.36	
Estatística Z	0.000				-1.762				-.141			
p-valor	1.000				.078				.888			

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com a Tabela 7, os dois grupos apresentaram os valores dos pontos médios do teste de Mann-Whitney bem próximos, logo, em sua maioria (83,33% dos contadores e 63,63% dos gestores), concordam haver a necessidade de se conhecer a relação custo x benefício na tomada de decisão em um processo de aquisição ($z = -0,608$; $p = 0,543$). Quando questionados sobre a importância de se conhecer tal relação, percebe-se que ambos os grupos pensam de forma semelhante ($z = 0,000$; $p = 1,000$), pois apresentaram iguais valores (17,50) com relação ao teste de Mann-Whitney.

Quanto à sentença 13, objetivou identificar as percepções dos participantes em relação à necessidade de se conhecer previamente os custos ao tomar decisões na universidade. Os contadores e os gestores apresentaram semelhante tendência de concordância ($z = -0,225$; $p = 0,822$), admitindo a necessidade de se realizar um levantamento de custo antes da decisão (83,33% e 90,90%, respectivamente). Destaca-se que os contadores foram mais enfáticos ao responder esta sentença, pois 75% deles concordaram totalmente.

Os contadores foram enfáticos também ao atribuir maiores valores na escala quando perguntados sobre a importância da ação descrita na sentença 13, resultando em maiores valores dos pontos médios (20,00) quando comparado com o dos gestores (16,14). Nesse sentido, 100% dos participantes consideram muito ou totalmente importante preceder a tomada de decisão na universidade com um levantamento de custo, não havendo, portanto, diferença significativa entre suas percepções ($z = -1,762$; $p = 0,078$).

Sobre o conhecimento prévio dos custos dos produtos e serviços, para que pudessem decidir por sua continuidade, seu incremento ou sua paralisação (sentença 14), obteve-se como retorno que os contadores e gestores apresentaram tendência de concordância ($z = -0,450$; $p = 0,653$), sendo de 91,67% e 86,36%, respectivamente. Os grupos também apresentam concordância quanto à importância atribuída ($z = -0,141$; $p = 0,888$), pois 100% dos participantes de ambos os grupos, consideram muito ou totalmente importante conhecer os custos para a tomada de decisão sobre a continuidade dos serviços públicos.

Em síntese, os grupos possuem percepções semelhantes com relação aos conceitos de custos quanto conhecer a relação custo x benefício, levantamento prévio dos custos na tomada de decisão e decidir pela continuação ou paralisação da prestação dos serviços prestados pela universidade. É possível comprovar por meio do Relatório de Gestão divulgado pela própria universidade, que gestores consideram a questão muito ou totalmente importante, pois o documento elucida a preocupação da instituição quanto à elaboração do referido sistema

atentando que este deve ser capaz de atrelar o conjunto de despesas referentes aos seus produtos e serviços (UFES, 2015).

Pode-se observar que o gestor leva em consideração o uso da informação, seus usuários, as características da organização além do ambiente em que está inserida e sua estratégia (FONSECA e SANTOS, 2014). O resultado apresentado pode ser corroborado por meio do estudo de Fonseca e Santos (2014) pois verificou-se a importância da contabilidade de custos como ferramenta para os gestores no que concerne às tomadas de decisões bem como no controle gerencial, haja vista que essa foi a posição apresentada por todos os respondentes da referida pesquisa.

4.2.6 Percepções sobre limitações da implantação de um sistema de custo

Para responder quanto às possíveis limitações na implantação de um sistema de custo na UFES, foram realizadas as sentenças a seguir (15, 16, 21 a 23), visando identificar, sob a perspectiva dos respondentes, se a universidade está em condições de implantar um sistema de custo e quais seriam as possíveis limitações.

Tabela 8: Limitações na implantação de sistemas de custo (continua)

Sentenças	15. A atual estrutura administrativa da UFES está em condições de implantar um sistema de custo.				16. A inexistência de lei específica para a criação e implantação de um sistema de custo impede sua utilização.				21. A falta de cultura da contabilidade pública em relação à utilização do sistema de custos será um dos grandes entraves para uma implantação bem-sucedida nos órgãos da administração federal.			
	Contadores		Gestores		Contadores		Gestores		Contadores		Gestores	
Escala de Percepção	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
Concordo Totalmente	0	0.00	5	22.73	2	16.67	4	18.18	4	33.33	6	27.27
Concordo Parcialmente	7	58.33	9	40.91	1	8.33	6	27.27	4	33.33	7	31.82
Discordo Parcialmente	4	33.33	6	27.27	4	33.33	3	13.64	3	25.00	6	27.27
Discordo Totalmente	1	8.33	2	9.09	5	41.67	9	40.91	1	8.33	3	13.64
Pontos Médios	15.54		18.57		16.46		18.07		18.63		16.89	
Estatística Z	-.909				-.473				-.507			
p-valor	.363				.636				.612			
Escala de Importância	Contadores		Gestores		Contadores		Gestores		Contadores		Gestores	
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
Totalmente Importante	11	91.67	14	63.64	6	50.00	10	45.45	8	66.67	11	50.00
Muito Importante	1	8.33	8	36.36	3	25.00	5	22.73	3	25.00	8	36.36
Pouco Importante	0	0.00	0	0.00	2	16.67	5	22.73	1	8.33	3	13.64
Nenhuma Importância	0	0.00	0	0.00	1	8.33	2	9.09	0	0.00	0	0.00
Pontos Médios	20.58		15.82		18.21		17.11		19.38		16.48	
Estatística Z	-1.744				-.328				-.912			
p-valor	.081				.743				.362			

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 8: Limitações na implantação de sistemas de custo (continuação)

Sentenças	22. A falta de conhecimentos específicos dos gestores sobre a utilização das informações de custos fará com que os mesmos não utilizem o sistema de custos de forma eficiente.				23. Os conhecimentos adquiridos pelos contadores nos cursos de graduação e/ou pós-graduação sobre o tema custos é suficiente para sua atuação na mensuração de custos no setor público.			
Escala de Percepção	Contadores		Gestores		Contadores		Gestores	
	F	%	F	%	F	%	F	%
Concordo Totalmente	2	16.67	4	18.18	1	8.33	5	22.73
Concordo Parcialmente	3	25.00	9	40.91	4	33.33	7	31.82
Discordo Parcialmente	6	50.00	7	31.82	4	33.33	7	31.82
Discordo Totalmente	1	8.33	2	9.09	3	25.00	3	13.64
Pontos Médios	16.04		18.30		15.17		18.77	
Estatística Z	-.667				-1.051			
p-valor	.505				.293			
Escala de Importância	Contadores		Gestores		Contadores		Gestores	
	F	%	F	%	F	%	F	%
Totalmente Importante	5	41.67	10	45.45	10	83.33	10	45.45
Muito Importante	6	50.00	5	22.73	1	8.33	8	36.36
Pouco Importante	1	8.33	7	31.82	1	8.33	4	18.18
Nenhuma Importância	0	0.00	0	0.00	0	0.00	0	0.00
Pontos Médios	18.63		16.89		21.50		15.32	
Estatística Z	-.522				-1.964			
p-valor	.602				.049*			

Fonte: Dados da pesquisa

É possível perceber que nenhum dos contadores concorda totalmente quando perguntado se a instituição está em condição de implantar o referido sistema e 58,33% concorda parcialmente, enquanto que 63,63% dos gestores concordam parcial ou totalmente com esta afirmação (sentença 15). Os resultados indicam, portanto, que não há diferença significativa a esse respeito ($z = -0,909$; $p = 0,363$). Vale destacar que com relação à escala de importância, 100% de ambos os grupos consideram muito ou totalmente importante que a universidade esteja preparada para a implantação (Tabela 8), não havendo, portanto, diferença significativa entre as percepções ($z = -1,744$; $p = 0,081$).

Quanto ao grau atribuído, 91,67% dos contadores assinalaram totalmente importante, enquanto apenas 63,64% dos gestores assinalaram este grau 8,33% dos contadores julgaram muito importante, frente a 36,36% dos gestores. Como se pode constatar na Tabela 8, não há uma convicção definida a respeito da sentença 16, pois de modo geral, as avaliações de ambos os grupos foram dispersas entre os níveis da escala proposta. No entanto, é possível notar congruência nas percepções dos grupos ($z = -0,473$; $p = 0,636$) ao discordarem, em sua

maioria, que a inexistência de lei específica impeça a utilização de um sistema de custo na universidade (75% dos contadores e 54,55% dos gestores, respectivamente). Ao observar a escala de importância, percebe-se que dos dois grupos apresentaram médias de suas avaliações bem próximas, não havendo diferença significativa entre suas percepções ($z = -0,328$; $p = 0,743$).

Quando perguntados a respeito da falta de cultura de custos no setor público (sentença 21), 66,66% dos contadores e 59,09 dos gestores concordam que este fator será uma limitação no que diz respeito à implantação de um sistema de custo ($z = -0,507$; $p = 0,612$). Dessa forma, demonstram que serão necessárias mudanças organizacionais com relação ao comportamento, confirmando o exposto por Alonso (1999), que afirma que para uma implantação bem-sucedida é necessária a capacitação dos servidores da administração pública e a adesão dos gestores à esta causa.

Nesse sentido, foram avaliadas as percepções dos participantes quanto aos conhecimentos específicos dos gestores (sentença 22) e quanto aos conhecimentos adquiridos pelos contadores durante a graduação (sentença 23). Em relação à sentença 22, os contadores e gestores discordam em 58,33% e 40,91% respectivamente, pois consideram que os gestores farão uso de forma adequada de um sistema de custo baseando-se nos conhecimentos que possuem ($z = -0,667$; $p = 0,505$). Percebe-se também que os participantes se preocupam com a falta de conhecimentos específicos dos gestores sobre a utilização das informações de custos, sendo estes necessários para o adequado uso de um sistema de custo.

Os contadores foram mais enfáticos nessa sentença, pois 91,67% consideram muito ou totalmente importante e 68,17% dos gestores demonstram importância semelhante nesse sentido ($z = -0,522$; $p = 0,602$). Semelhante preocupação também é demonstrada pelos participantes quando perguntados a respeito dos conhecimentos adquiridos pelos contadores durante sua graduação (sentença 23). Pode-se observar que apenas 41,67% dos contadores julgam ser suficientes os conhecimentos adquiridos para sua atuação na mensuração de custo no setor público, enquanto que 54,55% dos gestores tendem a concordar mais com essa afirmação ($z = -1,051$; $p = 0,293$).

Novamente os contadores foram mais enfáticos ao demonstrarem a importância pelo tema abordado nesta sentença. Detalhadamente, 83,33% destes participantes consideram a afirmação totalmente importante e 8,33% a consideram muito importante. Apenas 8,33% a vê como item de pouca importância. Quanto aos gestores, apenas 45,45% consideram totalmente

importante que os conhecimentos adquiridos na graduação de contabilidade sejam suficientes para atuação no setor público, 36,36% percebem muita importância e 18,18% atribui pouca importância. Neste caso, por apresentarem valores de pontos médios do teste de Mann-Whitney distantes em suas avaliações, houve nesta sentença uma diferença significativa ($z = -1,964$; $p = 0,049$).

Para sintetizar os resultados encontrados por meio deste grupo de sentenças, cabe destacar que a inexistência de legislação específica não impediria o controle dos custos da universidade por meio da utilização de sistema apropriado ou mesmo por meio da organização de planilhas, como já ocorre em determinados setores da UFES. No entanto, conforme discutido na fundamentação teórica, são vários os dispositivos legais vigentes quando se trata da temática custo aplicado ao setor público.

Tendo em vista a concordância de maioria dos participantes desta pesquisa quanto à preparação da universidade para implantação do referido sistema, os resultados da pesquisa aqui expostos corroboram o entendimento de Rangel (2016) de que a necessidade de um sistema de informação de custo não é apenas um cumprimento legal, em face da utilidade da informação de custos para fins gerenciais e de controle. O autor conclui que fatores como a cultura organizacional podem influenciar a gestão das organizações públicas no tocante a implantação de sistemas de custo. Nesse sentido, as percepções encontradas neste estudo refletem a cultura organizacional como uma limitação para a implantação, corroborando, portanto, com o achado de Rangel (2016).

Destaca-se que os resultados encontrados neste grupo também podem ser confirmados de acordo com a compreensão de Diniz (2004) que para haver eficiência no cumprimento da finalidade de um sistema gerencial, este deve ser realmente condizente com a realidade contemplando as necessidades dos gestores no tocante a seus processos decisórios. Portanto, sugere-se que se o sistema a ser implantado for pensado de maneira que atenda as demandas dos gestores e contadores no que se refere às rotinas de trabalho, a falta de conhecimentos específicos dos gestores não seria um entrave para a implantação nem tampouco para uma eficiente utilização sistêmica.

4.2.7 Percepções sobre prestação de informação de custo à sociedade

Esse grupo de sentenças (17 a 19) busca identificar a percepção dos participantes a respeito da forma como são divulgadas as informações de custo à sociedade e de que maneira elas seriam

mais compreensíveis. A sentença 17 procurou verificar a percepção dos respondentes sobre como os cidadãos veem a questão de custo, perguntando-se a eles se a população está mais exigente por serviços de qualidade e de baixo custo.

Em suas respostas, 75% dos contadores e 63,64% dos gestores afirmaram que a população demonstra essa atitude. Os contadores foram bastante seguros (91,67%), assim como os gestores (86,36%) ao assumirem a importância de a sociedade apresentar crescente conhecimento e exigência a respeito dos serviços ofertados. Dessa forma, os resultados sugerem que não houve diferença significativa para esta sentença no que se refere à escala de percepção ($z = -0,736$; $p = 0,462$), bem como à escala de importância ($z = -1,520$; $p = 0,129$), conforme apresentado na Tabela 9.

Tabela 9: Informação de custo prestada à sociedade

Sentenças	17. A população está cada dia mais esclarecida e exigente por serviços públicos de qualidade e de baixo custo.				18. A forma como são prestadas informações de custo de alguns serviços públicos é de fácil entendimento pelos cidadãos.				19. A apresentação dos custos dos serviços públicos, tais como: custo por aluno, na educação; custo por paciente, na saúde; seria uma forma mais transparente e de fácil entendimento pelos cidadãos das ações governamentais.			
Escala de Percepção	Contadores		Gestores		Contadores		Gestores		Contadores		Gestores	
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
Concordo Totalmente	4	33.33	6	27.27	1	8.33	1	4.55	9	75.00	10	45.45
Concordo Parcialmente	5	41.67	8	36.36	2	16.67	2	9.09	3	25.00	8	36.36
Discordo Parcialmente	2	16.67	3	13.64	2	16.67	9	40.91	0	0.00	2	9.09
Discordo Totalmente	1	8.33	5	22.73	7	58.33	10	45.45	0	0.00	2	9.09
Pontos Médios	19.13		16.61		16.96		17.80		21.25		15.45	
Estatística Z	-.736				-.256				-1.822			
p-valor	.462				.798				.068			
Escala de Importância	Contadores		Gestores		Contadores		Gestores		Contadores		Gestores	
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
Totalmente Importante	9	75.00	10	45.45	8	66.67	12	54.55	10	83.33	11	50.00
Muito Importante	2	16.67	9	40.91	2	16.67	3	13.64	2	16.67	8	36.36
Pouco Importante	1	8.33	3	13.64	0	0.00	6	27.27	0	0.00	3	13.64
Nenhuma Importância	0	0.00	0	0.00	2	16.67	1	4.55	0	0.00	0	0.00
Pontos Médios	20.63		15.80		18.67		16.86		21.42		15.36	
Estatística Z	-1.520				-.568				-1.970			
p-valor	.129				.570				.049*			

Fonte: Dados da pesquisa

A respeito dos resultados apresentados, pode-se observar, de acordo com a literatura abordada no capítulo 2, que o crescente aumento das demandas da sociedade pode ser compatível com as crescentes tentativas de construção de um modelo de gestão pública no Brasil que vise mais o interesse público (Paes de Paula, 2005). Dessa forma, a gestão pública demonstraria mais eficiência no que diz respeito à prestação dos serviços públicos e como resultado, seria um modelo mais receptivo às necessidades dos cidadãos. Biondo (2015) acrescenta que a administração pública enfrentou vários desafios ao longo dos últimos anos, justamente em razão do crescente aumento das demandas do setor e, por isso, tem buscado se adaptar à novas metodologias e ferramentas que viabilizem o atendimento das demandas reivindicadas pela sociedade.

Para 75% dos contadores a forma como são prestadas as informações de custo dos serviços públicos não é de fácil entendimento para a sociedade (sentença 18). A percepção de 86,36% dos gestores é compatível com a demonstrada pelos contadores ($z = -0,256$; $p = 0,798$). Ambos os grupos apresentam percentuais próximos ao considerarem totalmente importante que a informação seja compreensível a todos, visto que 66,67% dos contadores e 54,55% dos gestores assinalaram desta forma. Os resultados sugerem, portanto, ($z = -0,568$; $p = 0,570$) que não há diferença significativa para esta sentença.

Perguntado a respeito da divulgação detalhada dos serviços prestados, optando pela individualização destes (sentença 19), ambos os grupos apresentaram altos percentuais de concordância em suas percepções. Para 100% dos contadores e para 81,82% dos gestores esta seria uma forma mais transparente e de fácil entendimento pelos cidadãos. Quanto ao grau de concordância atribuído pelos participantes, o estudo estatístico revelou não haver diferença significativa entre suas percepções ($z = -1,822$; $p = 0,068$). No entanto, houve para a escala de importância atribuída a esta sentença ($z = -1,970$; $p = 0,049$), apesar dos dois grupos considerarem, em altos percentuais, muito ou totalmente importante a individualização das informações de custo por serviço prestado para o maior entendimento dos cidadãos.

Para corroborar estes resultados e considerando que são crescentes as necessidades demandadas pela sociedade, como já exposto, as respostas fornecidas a esta, no entanto, devem ser transparentes e compreensíveis. Com a utilização de um sistema de custo, é possível conhecer e informar sobre os custos que estão inseridos nos serviços públicos (SOUZA E CARVALHO, 2012) e destacar o processo de *accountability* (DANTAS, 2013).

Considerando a normatização a respeito da utilização de sistemas de custo, este deve atender a alguns requisitos como identificar os serviços públicos, mesurá-los e relatá-los (CFC, 2011). Dessa forma, os resultados demonstram sensibilidade por parte dos dois grupos pesquisados tendendo ao convergir em suas percepções, de acordo com a legislação vigente e literatura abordada.

4.3 ANÁLISE DAS HIPÓTESES

Finalizada a análise descritiva das sentenças propostas no questionário aplicado, como já exposto anteriormente, realizou-se um estudo estatístico utilizando-se do teste não-paramétrico de Mann-Whitney, com o intuito de testar as hipóteses formuladas na seção 2.4 deste trabalho. Desse modo, verificou-se a existência de convergência entre as percepções dos contadores e gestores participantes da presente pesquisa e, tendo sido realizado o tratamento dos dados, a estatística descritiva apontou os graus de concordância apresentados na Tabela 10.

Tabela 10: Resultado do teste U de Mann-Whitney

Sentenças	Teste Mann-Whitney U (Significância)			
	Escala de Percepção	Decisão	Escala de Importância	Decisão
1. Os gestores se utilizam das informações gerenciais fornecidas pelo setor de contabilidade.	,556	Aceitar H0	,096	Aceitar H0
2. As informações gerenciais emitidas pelo setor de contabilidade sempre são acatadas pelos gestores na tomada de decisões no seu campus.	,746	Aceitar H0	,026	Rejeitar H0
3. Os gestores possuem conhecimento suficiente para tomada de decisões baseadas em informações gerenciais fornecidas pelo setor de contabilidade do órgão onde atua.	,698	Aceitar H0	,095	Aceitar H0
4. Informações sobre custo dos produtos e serviços públicos fazem com que a proposta orçamentária atinja seus objetivos.	,649	Aceitar H0	,354	Aceitar H0
5. Ao medir os insumos (materiais e mão de obra) dos serviços públicos, o sistema de custo torna possíveis as comparações e cria medidas e padrões de grande utilidade para a tomada de decisão dentro do processo orçamentário.	,231	Aceitar H0	,889	Aceitar H0
6. A análise dos custos dos serviços permite a economia dos recursos financeiros dos órgãos públicos.	,424	Aceitar H0	,963	Aceitar H0
7. A existência de um sistema de custo permite o controle dos desperdícios de recursos públicos.	,406	Aceitar H0	,300	Aceitar H0
8. As administrações públicas federais, salvo raras exceções, têm se restringindo basicamente aos registros contábeis, deixando de buscar instrumentos de controle capazes de propiciar a medida e a avaliação dos resultados das ações governamentais.	,775	Aceitar H0	,400	Aceitar H0
9. A administração pública federal deveria implantar um sistema de custo, mesmo sabendo que ele é capaz de mostrar ineficiência e os desperdícios de recursos públicos.	,028	Rejeitar H0	,289	Aceitar H0

10. A ausência de um sistema de custo traz dificuldade para a administração pública federal avaliar a utilização dos recursos aplicados pelos ordenadores de despesa e os resultados por eles atingidos.	,035	Rejeitar H0	,191	Aceitar H0
11. O sistema de custo permite comparar os custos entre as Instituições Federais de Ensino, que possuem as mesmas peculiaridades, o que proporciona a obtenção de informações capazes de analisar o desempenho dos gestores.	,135	Aceitar H0	,257	Aceitar H0
12. Conhecer o custo das aquisições (materiais e serviços de terceiros) isoladamente não ajuda a tomar uma boa decisão. É necessário conhecer também os benefícios.	,543	Aceitar H0	1,000	Aceitar H0
13. A decisão de fornecer ou terceirizar um determinado serviço, construir ou alugar determinadas instalações, deve ser precedida de um levantamento de custo.	,822	Aceitar H0	,078	Aceitar H0
14. O conhecimento dos custos dos produtos e serviços públicos é útil para decidir por sua continuidade, seu incremento ou sua paralisação.	,653	Aceitar H0	,888	Aceitar H0
15. A atual estrutura administrativa da UFES está em condições de implantar um sistema de custo.	,363	Aceitar H0	,081	Aceitar H0
16. A inexistência de lei específica para a criação e implantação de um sistema de custo impede sua utilização.	,636	Aceitar H0	,743	Aceitar H0
17. A população está cada dia mais esclarecida e exigente por serviços públicos de qualidade e de baixo custo.	,462	Aceitar H0	,129	Aceitar H0
18. A forma como são prestadas informações de custo de alguns serviços públicos é de fácil entendimento pelos cidadãos.	,798	Aceitar H0	,570	Aceitar H0
19. A apresentação dos custos dos serviços públicos, tais como: custo por aluno, na educação; custo por paciente, na saúde; seria uma forma mais transparente e de fácil entendimento pelos cidadãos das ações governamentais.	,068	Aceitar H0	,049	Rejeitar H0
20. A utilização de informação sobre custo aumentaria a possibilidade de aprovação das contas dos gestores, pela diminuição de desperdícios ou má aplicação dos recursos públicos.	,227	Aceitar H0	,361	Aceitar H0
21. A falta de cultura da contabilidade pública em relação à utilização do sistema de custos será um dos grandes entraves para uma implantação bem-sucedida nos órgãos da administração federal.	,612	Aceitar H0	,362	Aceitar H0
22. A falta de conhecimentos específicos dos gestores sobre a utilização das informações de custos fará com que os mesmos não utilizem o sistema de custos de forma eficiente.	,505	Aceitar H0	,602	Aceitar H0
23. Os conhecimentos adquiridos pelos contadores nos cursos de graduação e/ou pós-graduação sobre o tema custos é suficiente para sua atuação na mensuração de custos no setor público.	,293	Aceitar H0	,049	Rejeitar H0

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com os resultados apresentados na Tabela 10, pode-se concluir que as hipóteses norteadoras da pesquisa foram confirmadas. Observa-se que contadores e gestores da UFES concordam ao considerar importante a utilização dos sistemas de gestão de custo nas universidades públicas. Pode-se notar também que as percepções de ambos os grupos em

relação aos conceitos de sistemas de gestão de custo aplicado ao setor público são semelhantes e congruentes com a fundamentação teórica apresentada neste estudo.

Como discutido na análise dos resultados, os participantes apresentaram diferenças significativas ao nível de 5% (escala de importância), quanto aos grupos de sentenças que objetivaram identificar as percepções sobre: os gestores sempre acatarem as informações gerenciais emitidas pelo setor de contabilidade; a forma como são divulgadas as informações de custo à sociedade e de que maneira elas seriam mais compreensíveis e; os conhecimentos adquiridos pelos contadores durante a graduação serem ou não suficientes para mensuração de custos no setor público.

Analisando mais detalhadamente os resultados dessas sentenças, percebe-se que a diferença estatisticamente significativa se apresenta a respeito do grau de concordância atribuído pelos participantes, pois os contadores foram mais enfáticos ao atribuir suas avaliações de importância nas referidas sentenças. Estes expressam maior tendência no sentido de avaliar totalmente importante as questões propostas, enquanto os gestores tendem mais a avaliar muito importante do que pouco importante.

Sendo assim, optou-se por não rejeitar H1, visto que a quantidade de sentenças que apresentaram diferenças estatisticamente significativas (3) é pequena em face da quantidade de sentenças (20) as quais os grupos apresentaram congruência entre suas percepções, bem como com a literatura. De modo geral, supõe-se que a diferença significativa verificada quanto à importância percebida pelos dois grupos exista em razão da formação dos participantes, logo, contadores tendem a considerar muito ou totalmente importante as afirmações propostas em virtude de possuírem formação com maior especificidade na área de custos.

Em relação à escala de percepção, os grupos de sentenças que apresentaram diferenças estatisticamente significativas, também ao nível de 5% são os que objetivaram: tratar da implantação de um sistema de custo mesmo que este evidencie ineficiência da gestão e; identificar as percepções sobre a dificuldade existente, devido a ausência de um sistema de custo, na avaliação da utilização dos recursos.

Dito isto, cabe destacar, como no caso da hipótese anterior, as diferenças identificadas ocorrem em razão dos contadores revelarem maior incidência no sentido de concordarem totalmente, enquanto que os gestores expressaram maior tendência a concordar parcialmente do que discordar parcialmente. Portanto, considerando o número de sentenças que

apresentaram diferença estatisticamente significativa quanto à escala de percepção (2) frente ao número de sentenças (21) as quais as percepções entre os grupos são congruentes e, considerando ainda que não houve discordância entre as percepções dos grupos, decidiu-se por não rejeitar H2.

Os resultados da pesquisa ratificam as conclusões de Ramos (2013), pois verificou que ambos os grupos participantes de sua amostra possuem conhecimentos tanto a respeito dos conceitos de custos quanto conhecem sua importância e necessidade para as tomadas de decisões. Semelhante a estes resultados, Diniz (2004) inferiu que as percepções dos gestores e contadores de sua amostra são compatíveis com os aspectos abordados quanto aos sistemas de custos. No entanto, expõe que o fato de ambos os grupos concordarem com os conceitos de custo e resultados apresentados na legislação e na literatura, não indica que, necessariamente, façam uso desses conhecimentos.

5. CONCLUSÕES

A gestão de custos como ferramenta no processo decisório vem ganhando crescente espaço no âmbito das instituições públicas de ensino superior, uma vez que proporciona condições de obter-se uma gestão mais eficaz frente aos seus constantes processos de transformações, bem como suas responsabilidades no que se refere à prestação de informações à sociedade.

Diante disso e considerando a importância do tema custos no setor público, o presente estudo foi conduzido com o propósito de obter evidências empíricas sobre a percepção dos contadores e gestores da UFES a respeito dos conceitos relacionados à temática e da legislação vigente. Para a condução do estudo, utilizou-se um questionário como ferramenta de pesquisa apoiado pela fundamentação teórica que viabilizou também a construção das hipóteses da pesquisa. Desse modo, obteve-se o retorno de 43% dos questionários enviados e, tendo sido realizado o tratamento dos dados, o teste estatístico revelou os resultados descritos na Tabela 10.

Tendo em vista a fundamentação teórica abordada neste estudo, bem como os resultados apresentados na Tabela 10, pode-se concluir que as hipóteses norteadoras da pesquisa foram confirmadas, pois os contadores e os gestores da UFES consideraram importante a adoção de um sistema de gestão de custo nas universidades públicas. Ademais, as percepções de ambos os grupos em relação aos conceitos de sistemas de gestão de custo aplicado ao setor público são semelhantes e congruentes com a fundamentação teórica apresentada neste estudo.

Os resultados da pesquisa revelaram a concordância dos participantes sobre os gestores não acatarem as informações gerenciais fornecidas pelo setor de contabilidade na tomada de decisão, embora os grupos não atribuam mesmo grau de importância a esta prática, indicando uma diferença estatisticamente significativa, ao nível de 5%. Revelaram ainda que os participantes assumem que um sistema de custo se apresenta como uma ferramenta de grande utilidade para que a proposta orçamentária atinja os resultados esperados e para a criação de medidas e padrões de comparação. Nesse sentido, pode-se depreender ainda dos resultados apresentados, que os participantes demonstraram concordância quanto ao grupo de questões que objetivou identificar a importância da adoção de um sistema de custos como instrumento de controle na gestão pública, visando à economia e controle do desperdício dos recursos financeiros.

No que se refere à implantação de um sistema de custo na universidade, mesmo que este evidencie ineficiência da gestão e desperdícios de recursos públicos, os resultados sugerem

que os contadores foram mais enfáticos ao concordar com a medida. No entanto, apesar dos grupos apresentarem diferentes graus de percepção, contadores e gestores pensam da mesma forma ao reconhecerem a importância da utilização de um sistema de custos para avaliação e controle de má gestão. Os participantes apresentaram diferentes graus de percepção também sobre o fato da ausência de um sistema de custo dificultar a avaliação da utilização dos recursos e os resultados, pois os contadores novamente foram mais enfáticos ao concordarem com esta afirmação.

Dessa forma, no que se refere à hipótese teórica H1, optou-se por não rejeitá-la, em virtude da quantidade de sentenças as quais os grupos apresentaram congruência entre suas percepções ser maior que o número de sentenças apresentaram diferenças estatisticamente significativas. De modo geral, supõe-se que a diferença significativa verificada quanto à importância percebida pelos dois grupos exista em razão dos contadores possuírem formação com maior especificidade na área de custos, sendo assim, tendem a considerar muito ou totalmente importante as afirmações propostas em virtude de sua formação.

Como no caso da hipótese anterior, cabe destacar que, em relação à escala de percepção, as diferenças identificadas ocorrem em razão dos contadores revelarem maior tendência no sentido de concordarem totalmente, enquanto que os gestores expressaram maior tendência a assinalar a opção ‘concordo parcialmente’ do que ‘discordo parcialmente’. Logo, considerando a quantidade de sentenças as quais as percepções entre os grupos são congruentes frente ao quantitativo de sentenças que apresentaram diferença estatisticamente significativa quanto à escala de percepção e, considerando ainda que não houve discordância entre as percepções dos grupos, decidiu-se por não rejeitar H2.

Como discutido na análise dos resultados, estes corroboram os achados de Diniz (2004) que conclui que as percepções dos gestores e contadores de sua amostra são congruentes no que se refere aos aspectos abordados quanto aos sistemas de custos. Em conformidade a estes resultados, Ramos (2013) conclui que ambos os grupos respondentes de sua pesquisa possuem conhecimento a respeito dos conceitos de custos, bem como sabem da importância e necessidade de tais informações para as tomadas de decisões.

Como limitadores do estudo, quanto à obtenção de retorno do questionário, tem-se o fato de que após o seu envio, os técnico-administrativos, assim como os professores da universidade, deflagraram greve e, apesar de ter sido um curto período, uniu-se ao período de férias escolares, conseqüentemente, período de maior ocorrência de férias dos servidores. Outro

limitador diz respeito às ocupações ocorridas na universidade, ausentando os servidores do prédio da reitoria, onde há uma grande concentração do público alvo desta pesquisa.

Nesse contexto, uma vez que os resultados da pesquisa indicaram que os contadores e gestores da UFES pensam de forma semelhante acerca de sistemas de gestão de custos aplicado ao setor público e ambos consideram importante sua utilização, sugere-se para futura pesquisa, um estudo aprofundado acerca dos fatores limitadores de efetiva implantação de um sistema de custo na universidade. Com o intuito de contribuir com a comunidade acadêmica bem como com as instituições públicas de ensino superior, sugere-se ainda que seja realizada a investigação de uma metodologia específica a ser implantada neste ambiente.

Portanto, considerando a importância de um sistema de custo no âmbito das instituições públicas de ensino superior, as sugestões acima apontam para sua utilidade como ferramenta de gestão eficaz, que contribua com a redução do desperdício dos recursos públicos e com a prestação de informações, de forma compreensível, quanto às interrogações da sociedade.

REFERÊNCIAS

- ABRUCIO, F. L. Trajetória recente da gestão pública brasileira: um balanço crítico e a renovação da agenda de reformas. **Revista de Administração Pública – RAP: Edição Especial Comemorativa**, Rio de Janeiro, v. 41, p.67-86, 2007.
- ALONSO, M. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público - RSP**, Brasília, n. 1, p.37-63, Jan/mar, 1999.
- ATKINSON, A. A. et al. **Management accounting**. 2. ed. New Jersey: Prentice-Hall, 1997.
- BIONDO, V. S. **Implantação de sistema de informação de custos na administração pública municipal: estudo de caso da prefeitura de Horizontina**. 2015. 46 f. TCC - Especialização em Gestão Pública Municipal, Escola de Administração, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2015.
- BORGES, T. B.; MARIO, P. C.; CARNEIRO, R. A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. **Revista de Administração Pública - RAP**, Rio de Janeiro 47(2): 469-491, mar./abr. 2013.
- BOUERI, R.; ROCHA, F.; RODOPOULOS, F. (Orgs.). **Avaliação da qualidade do gasto público e mensuração da eficiência**. Brasília: STN, 2015.
- BOWDITCH, J. L.; BUONO, A. F. **Elementos de comportamento organizacional**. São Paulo: Pioneira, 1992.
- BRASIL, Congresso Nacional, **Lei Complementar Nº 101, de 4 de maio de 2000**, Brasília, DF, 2000. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/lei_comp_101_00.pdf>. Acesso em: 04 abr. 2016.
- _____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em: 02 mai. 2016.
- _____. **Decreto-Lei Nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Brasília, DF, 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm>. Acesso em: 04 abr. 2016
- _____. **Decreto Nº 6.976, de 7 de outubro de 2009**. Brasília, DF, 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm> Acesso em: 08 jun. 2016.
- _____. **Decreto Nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986**. Brasília, DF, 1986. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm> Acesso em: 03 jun. 2016.
- _____. Lei nº 4.320/60, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, de 23 de março de 1964.
- _____. Lei Nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 07 de fevereiro de 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm>. Acesso em: 08 abr. 2016.
- _____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Dispõe Sobre A Criação do Sistema de Custos do Governo Federal**. Portaria nº 157, de 09 de março de 2011. Brasília, DF, Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt_PT/sistema-de-informacoes-de-custos>. Acesso em: 06 dez. 2016.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios**. 6. ed. Brasília: 2015. Disponível em:
<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU_MCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773>. Acesso em: 08 dez. 2016.

_____. Tribunal de Contas da União. **Relação nº 233/2004**. Relator: Ministro-Substituto Lincoln Magalhães da Rocha. Segunda Câmara; Acórdão TCU 1.078/2004. Disponível em:
<<https://contas.tcu.gov.br/juris/SvlHighLight>>. Acesso em: 25 jun. 2016.

BRESSER-PEREIRA, L. C. Da administração pública burocrática à gerencial. In: BRESSER-PEREIRA, L. C.; SPINK, P. K. (Orgs.). **Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial**. 7. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

CAPOBIANGO, R. P. et al. Reformas administrativas no Brasil: uma abordagem teórica e crítica. **Revista de Gestão - REGE**, [s.l.], v. 20, n. 1, p.61-78, 2013. Business Department, School of Economics, Business & Accounting USP.

DANTAS, J. M. M. **Um modelo de custo aplicado ao setor público sob a visão da accountability**. 2013. 84 f. Tese (Doutorado) - Curso de Programa de Doutorado Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, 2013.

DINIZ, J. A. **Percepções de gestores e assessores contábeis da administração pública sobre aspectos do sistema de custos e resultados: uma análise em prefeituras municipais do estado da Paraíba**. 2004. 133 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, João Pessoa, 2004.

ELDENBURG, L. G.; WOLCOTT, S. K. **Gestão de custos: como medir, monitorar e motivar o desempenho**. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

FAVERO, L. P. L. et al. **Análise de Dados: Modelagem Multivariada para Tomada de Decisões**. Rio de Janeiro: Campus/Elsevier, 2009.

FERREIRA, A. LEOPOLDI, M. A. A contribuição da universidade pública para a inovação e o desenvolvimento regional: a percepção de gestores e pesquisadores. **Revista Gestão Universitária na América Latina - GUAL**, Florianópolis, v. 6, n. 1, p. 60-82, jan. 2013.

FONSECA, A. C. P. D.; SANTOS, S. B. O uso da Contabilidade de custos como ferramenta de apoio à tomada de decisão e ao controle gerencial na indústria farmacêutica de grande porte: estudo de casos. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 22, 2014, Natal. **Anais eletrônicos**. Natal: 2014. p. 01 - 16.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. 3. reimpressão. São Paulo: Atlas, 2010.

HOLANDA, V. Sistema de informação de custos do governo federal (SIC): uma nova abordagem para a gestão pública. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade – REPEC**. v.5, n. 2, resenha, p. 120-126. mai/ago, 2011.

HOOD, C. Public Management: the world, the movement, the science. In: FERLIE, E.; LYNN Jr., L. E.; POLLITT, C. **Oxford Handbook of public management**, cap. 1, 2005.

KAPLAN, R. S. One Cost System Isn't Enough. **Harvard Business Review**. Jan. 1988. Disponível em: <<https://hbr.org/1988/01/one-cost-system-isnt-enough>> Acesso em: 20 jun. 2016.

MACHADO, N. **Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contribuição governamental**. 2002. 220 f. Tese (Doutorado) - Curso de Doutorado em Contabilidade e Controladoria, FEA/USP, São Paulo, 2002.

MAGALHÃES, E. A. et al. Custo do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior: o caso da Universidade Federal de Viçosa. **Revista de Administração Pública – RAP**, Rio de Janeiro, 44(3):637-66, maio/jun, 2010.

MANCIBO, D.; VALE, A. A.; MARTINS, T. B. Políticas de expansão da educação superior no Brasil, 1995-2010. **Revista Brasileira de Educação** v. 20, n. 60, jan/mar, p. 31-50, 2015.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. São Paulo, SP: Atlas, 2008.

MINTZBERG, H. **Criando organizações eficazes: estruturas em cinco configurações**. 2. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2003.

MIRANDA, R. B.; ROCHA, F.; RODOPOULOS, F. (Org.). **Avaliação da qualidade do gasto público e mensuração da eficiência**. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2015.

MONTEIRO, B. R. P. et al. O processo de implantação do sistema de informação de custos do governo federal do Brasil. In: CONGRESSO INFORMAÇÃO DE CUSTO E QUALIDADE DO GASTO NO SETOR PÚBLICO, 1, 2010, Brasília. **Anais do congresso**. Brasília: 2010. p. 01 - 14.

NASCIMENTO, E. R. **Gestão pública: gestão pública aplicada: união, estados e municípios; gestão pública no Brasil, de JK à Lula; gestão orçamentária e financeira; a gestão fiscal responsável; tributação e orçamento; tópicos especiais em contabilidade pública; gestão das contas nacionais; gestão ecológica e ambiental**. 2. ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2010.

PAES DE PAULA, A. P. **Por uma nova gestão pública**. Rio de Janeiro: FGV, 2005.

PAULA, A. R. **Por uma nova gestão pública: limites e potencialidades da experiência contemporânea**. Rio de Janeiro: Ed. da FGV, 2005.

PETER, M. G. A. et al. Proposta de sistema de custos para as universidades federais brasileiras fundamentado no activity based costing. In: ENANPAD, 17, 2003, Atibaia. **Anais**. Atibaia: 2003. v. 1, p. 01 - 16.

PINHO, J. A. G. Reforma do aparelho do estado: limites do gerencialismo frente ao patrimonialismo. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 1, n. 3, p.118-129, set/dez, 2016.

PIRES, J. C. S.; MACÊDO, K. B. Cultura organizacional em organizações públicas no Brasil. **Revista de Administração Pública - RAP**, Rio de Janeiro, v. 1, n. 40, p.81-105, jan/fev, 2006.

POLLITT, C. Clarifying convergence: striking similarities and durable differences in public management reform. **Public Management Review**. v. 4, n. 1, p. 471-492, 2002.

_____. Integrating Financial Management and Performance Management. **OECD Journal on Budgeting**. 2001. Disponível em: <<https://www.oecd.org/gov/budgeting/43515173.pdf>>. Acesso em: 02 set. 2016.

RAMOS, A. L. M. **Gestão de custos aplicada ao setor público**: estudo de caso no instituto federal de educação, ciência e tecnologia do Rio Grande do Norte. 2013. 87 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado em Administração, Universidade Potiguar, Natal, 2013.

RANGEL, T. P. **A influência da cultura organizacional na gestão de custos**: um estudo de caso na administração pública. 2016. 120 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Programa de Mestrado em Ciências Contábeis, Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2016.

SÁ, R. B. **O cenário educacional brasileiro**: quando tamanho não é documento. 2015. InfoMoney. Disponível em: <<http://www.infomoney.com.br/blogs/economia-e-politica/terrace-economico/post/4281828/cenario-educacional-brasileiro-quando-tamanho-nao-documento>>. Acesso em: 08 mai. 2016.

SANTOS, C. S. **Introdução à gestão pública**. 2. ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2014.

SILVA, I. L.; DRUMOND, R. B. A Necessidade da Utilização de Sistema de Custos e de Indicadores de Desempenho na Administração Pública. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 1, 2004, São Paulo. **Anais eletrônicos**. São Paulo, 2004. p. 1 - 11. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/web/artigos42004/128.pdf>>. Acesso em: 04 jul. 2016.

SORDO, C.; ORELLI, R. L.; PADOVANI, E. ACCOUNTING PRACTICES IN ITALIAN HIGHER EDUCATION SYSTEM. **Economic Research**, Pula, v. 25, n. 3, p.825-845, 2012.

SOUZA, M. A.; CARVALHO, M. P. Implantação de Sistemas de Custos no Setor Público: um estudo em municípios do Rio Grande do Sul face as determinações da STN e do CFC. In: CONGRESSO ANPCONT, 6, 2012, Florianópolis. **Anais eletrônicos**. Florianópolis: 2012. p. 01 – 18. Disponível em: < <http://congressos.anpcont.org.br/congressos-antigos/vi/images/ccg%2094.pdf>>. Acesso em: 02 dez. 2016.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO. Conselho Universitário, **Resolução nº 08, de 2014**. Vitória, ES, 2014. Disponível em: <http://proaeci.ufes.br/sites/proaeci.ufes.br/files/field/anexo/resolucao_no._08.2014_-_reestruturacao_ufes_0.pdf> Acesso em: 03 jul. 2016.

_____. Pró-Reitoria de Planejamento e Desenvolvimento Institucional. Relatório de Gestão. Relatório 2015. Disponível em: <http://www.proplan.ufes.br/sites/proplan.ufes.br/files/field/anexo/relatorio_gestao_exercicio_2015.pdf>. Acesso em: 03 ago. 2016.

_____. SOBRE A UFES: A instituição. 2013. Disponível em: <<http://www.ufes.br/instituicao>>. Acesso em: 02 ago. 2016.

_____. SOBRE A UFES: Como funciona a UFES. 2013. Disponível em: <<http://www.ufes.br/como-funciona-ufes>>. Acesso em: 02 ago. 2016.

_____. SOBRE A UFES: A UFES em números. 2013. Disponível em: <<http://www.ufes.br/ufes-em-n%C3%BAmeros>>. Acesso em: 02 ago. 2016.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

ANEXO A – Questionário Aplicado
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – UFES

Prezado Senhores,

A presente pesquisa é requisito para conclusão do Mestrado em Ciências Contábeis e trata da percepção dos contadores e gestores das Universidades Públicas Brasileiras a respeito da gestão de custos no setor público.

Sua participação é de fundamental importância e agradeço desde já, a sua colaboração na pesquisa.

BLOCO: A

1. Caracterização do respondente

1.1 Faixa Etária

- ☐ até 25 anos
- ☐ 26 a 35 anos
- ☐ 36 a 45 anos
- ☐ 46 a 55 anos
- ☐ mais de 55 anos

1.2 Tempo de experiência no setor público

- ☐ Até 5 anos
- ☐ de 6 a 10 anos
- ☐ de 11 a 15 anos
- ☐ Mais de 15 anos

1.3 Tempo de Experiência no setor em que trabalha

- ☐ Até 5 anos
- ☐ de 6 a 10 anos
- ☐ de 11 a 15 anos
- ☐ Mais de 15 anos

1.4 Nível de formação/Área de formação

- ☐ Graduação _____
- ☐ Especialização _____
- ☐ Mestrado _____
- ☐ Doutorado _____

1.5 Carreira

- ☐ Professor
- ☐ Técnico-Administrativo (nível médio ou superior)

1.6 Qual função ocupa (ou ocupou) nos últimos 5 anos?

- ☐ Reitor(a)/Vice-Reitor(a)/Pró-reitor(a)
- ☐ Diretor(a) de Unidade Acadêmica
- ☐ Diretor(a) de Unidade Administrativa
- ☐ Chefe de Departamento ou Coordenador(a) de Curso
- ☐ Contador(a)

BLOCO: B

Atribua uma nota entre 1 e 4 para as sentenças abaixo, onde:

Na escala de percepção - 1 quer dizer Discordo Totalmente e 4 quer dizer Concordo Totalmente;

Na escala de importância - 1 quer dizer nenhuma importância e 4 quer dizer total importância.

Sentenças	Escala de Percepção					Escala de Importância			
Na sua Universidade:									
1. Os gestores se utilizam das informações gerenciais fornecidas pelo setor de contabilidade.	1	2	3	4		1	2	3	4
2. As informações gerenciais emitidas pelo setor de contabilidade sempre são acatadas pelos gestores na tomada de decisões no seu campus.	1	2	3	4		1	2	3	4
3. Os gestores possuem conhecimento suficiente para tomada de decisões baseadas em informações gerenciais fornecidas pelo setor de contabilidade do órgão onde atua.	1	2	3	4		1	2	3	4
4. Informações sobre custo dos produtos e serviços públicos fazem com que a proposta orçamentária atinja seus objetivos.	1	2	3	4		1	2	3	4
5. Ao medir os insumos (materiais e mão de obra) dos serviços públicos, o sistema de custo torna possíveis as comparações e cria medidas e padrões de grande utilidade para a tomada de decisão dentro do processo orçamentário.	1	2	3	4		1	2	3	4
6. A análise dos custos dos serviços permite a economia dos recursos financeiros dos órgãos públicos.	1	2	3	4		1	2	3	4
7. A existência de um sistema de custo permite o controle dos desperdícios de recursos públicos.	1	2	3	4		1	2	3	4
8. As administrações públicas federais, salvo raras exceções, têm se restringindo basicamente aos registros contábeis, deixando de buscar instrumentos de controle capazes de propiciar a medida e a avaliação dos resultados das ações governamentais.	1	2	3	4		1	2	3	4
9. A administração pública federal deveria implantar um sistema de custo, mesmo sabendo que ele é capaz de mostrar ineficiência e os desperdícios de recursos públicos.	1	2	3	4		1	2	3	4
10. A ausência de um sistema de custo traz dificuldade para a administração pública federal avaliar a utilização dos recursos aplicados pelos ordenadores de despesa e os resultados por eles atingidos.	1	2	3	4		1	2	3	4
11. O sistema de custo permite comparar os custos entre as Instituições Federais de Ensino, que possuem as mesmas peculiaridades, o que proporciona a obtenção de informações capazes de analisar o desempenho dos gestores.	1	2	3	4		1	2	3	4
12. Conhecer o custo das aquisições (materiais e serviços de terceiros) isoladamente não ajuda a tomar uma boa decisão. É necessário conhecer também os benefícios.	1	2	3	4		1	2	3	4
13. A decisão de fornecer ou terceirizar um determinado serviço, construir ou alugar determinadas instalações, deve ser precedida de um levantamento de custo.	1	2	3	4		1	2	3	4
14. O conhecimento dos custos dos produtos e serviços públicos é útil para decidir por sua continuidade, seu	1	2	3	4		1	2	3	4

incremento ou sua paralisação.									
15. A atual estrutura administrativa da UFES está em condições de implantar um sistema de custo.	1	2	3	4		1	2	3	4
16. A inexistência de lei específica para a criação e implantação de um sistema de custo impede sua utilização.	1	2	3	4		1	2	3	4
17. A população está cada dia mais esclarecida e exigente por serviços públicos de qualidade e de baixo custo.	1	2	3	4		1	2	3	4
18. A forma como são prestadas informações de custo de alguns serviços públicos é de fácil entendimento pelos cidadãos.	1	2	3	4		1	2	3	4
19. A apresentação dos custos dos serviços públicos, tais como: custo por aluno, na educação; custo por paciente, na saúde; seria uma forma mais transparente e de fácil entendimento pelos cidadãos das ações governamentais.	1	2	3	4		1	2	3	4
20. A utilização de informação sobre custo aumentaria a possibilidade de aprovação das contas dos gestores, pela diminuição de desperdícios ou má aplicação dos recursos públicos.	1	2	3	4		1	2	3	4
21. A falta de cultura da contabilidade pública em relação à utilização do sistema de custos será um dos grandes entraves para uma implantação bem-sucedida nos órgãos da administração federal.	1	2	3	4		1	2	3	4
22. A falta de conhecimentos específicos dos gestores sobre a utilização das informações de custos fará com que os mesmos não utilizem o sistema de custos de forma eficiente.	1	2	3	4		1	2	3	4
23. Os conhecimentos adquiridos pelos contadores nos cursos de graduação e/ou pós-graduação sobre o tema custos é suficiente para sua atuação na mensuração de custos no setor público.	1	2	3	4		1	2	3	4

Fonte: Ramos (2013)